

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Administración y Auditoría.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

“¿Deben interpretarse como planificación tributaria los retiros considerados desproporcionados que no se ajustaban a lo indicado en pacto social, entre otros motivos, de acuerdo a la LIR y su actual modificación Ley 21.210 de 2020?”.

ALUMNO: SERGIO VERDEJO RIFFO

PROFESOR GUÍA: JAIME LANDAETA BAHAMONDE.

CONCEPCIÓN, 2020

Agradecimientos.

- Quisiera comenzar agradeciendo a Dios por darme la fortaleza para poder lograr todo lo que me propongo en la vida, a mi familia por el apoyo entregado durante todos estos años en especial a mi madre por estar siempre a mi lado apoyando mis decisiones, a mis tías, primas y primos por entregarme su amor durante toda mi vida, a la vez agradecer especialmente a mis amigas de la Universidad y a mis mejores amigas por estar siempre conmigo desde hace ya 8 años Javiera, Damary y Francisca, de igual forma agradecer a todas aquellas personas que han pasado por mi vida aportando a mi carácter y ayudado a convertirme en la persona que soy actualmente. No negare que ha sido un camino largo para llegar hasta aquí, ya que mi vocación por la carrera no nació con la entrada a la Universidad, sino que, desde mi educación en el liceo comercial donde recibí el apoyo de las profesoras Valentina Pettinelli, Solange Ramírez, Daniela Ramírez y Carolina Duran (mi profesora de educación básica), debido a que vieron un potencial que yo desconocía por ser solo un adolescente con ganas de conocer el mundo.

Quiero agradecer las oportunidades que me ofreció la Universalidad en distintos ámbitos siendo parte del programa tutores, cursos gratuitos, ser ayudante, las pasantías en el Servicio de Impuestos Internos y en especial el Diplomado, instancia en la cual he podido conocer e interactuar con estudiantes de otras carreras. Todas estas experiencias han sido muy enriquecedoras para mí como persona y profesional. No puedo dejar de lado a los grandes profesionales que aportaron en mi formación dentro de la Universidad, las profesoras María Agustina, Karina, Valentina, Marcela, etc. y profesores Marcelo, Reinier, Fernando, Mauricio, Iván, etc. pero un muy especial agradecimiento al que ha sido mi mentor en la realización de esta tesis Jaime Landaeta Bahamondes, quien me ha brindado la guía necesaria para poder lograr el cierre de esta la última etapa de la carrera, no tengo palabras para agradecer todas la oportunidades que me ha entregado, tanto académicas como extracurriculares, muchísimas gracias por todo el conocimiento entregado.

Sergio Verdejo Riffo.

Índice

I	Resumen Ejecutivo.....	4
II	Introducción.....	5
III	Capítulo I.....	7
	III.1 Marco Teórico.....	7
	III.2 Marco Conceptual.....	16
IV	Capítulo II.....	19
	IV.1 Planificación tributaria antes de la norma anti-elusiva.....	19
	IV.2 Retiros de utilidades antes de Reforma tributaria contenida en la Ley 20.780.....	21
	IV.3 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 20.780.....	25
	IV.4 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 20.899.....	29
V	Capítulo III.....	33
	V.1 Planificación tributaria con la norma anti-elusiva.....	33
	V.2 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 para empresas Acogidas al Art. 14 A) de la LIR.....	42
	V.3 Nueva facultad al Servicios de Impuestos Internos Art.14 A) N°9 LIR.....	46
VI	Capítulo IV.....	55
	VI.1 Ejemplificación nueva facultad.....	55
	VI.2 Conclusiones.....	64
VII	Capítulo V.....	66
	VII.1 Trabajos citados.....	66

Tabla de Ilustraciones

Ilustración 1 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres	21
Ilustración 2 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres	23
Ilustración 3 - Representación FUT, Elaboración Propia.....	24
Ilustración 4 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres	26
Ilustración 5 - Información Obtenida Tesis de Veloso y Cifuentes, 2020.....	27
Ilustración 6- Resumen, Elaboración Propia	34
Ilustración 7- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015	35
Ilustración 8- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015	35
Ilustración 9 - Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015	36
Ilustración 10- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015	37
Ilustración 11 -Información Obtenida de la Circular 44 Imparte instrucciones sobre Ley N°21.210, de 24 de febrero de 2020, que modifica los artículos 6° letra A) N° 2 y B), N° 4, 56; 26 bis; 98 99, 100 bis, 111 bis y 165 del Código Tributario	40
Ilustración 12- Obtenida de CET U. Chile Reporte Tributario N°116, 2020	45
Ilustración 13- Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia.....	57
Ilustración 14 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia.....	58
Ilustración 15 - Registro de Renta Empresariales Elaboración Propia.....	59
Ilustración 16 - Calculo RAI Elaboración Propia.....	59
Ilustración 17 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia.....	60
Ilustración 18 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia.....	61
Ilustración 19 - Registro de Renta Empresariales Elaboración Propia.....	62
Ilustración 20 - Cálculo RAI. Elaboración Propia.....	62

I Resumen Ejecutivo

El presente informe se confecciono con el fin de entregar un análisis de respecto a la planificación tributaria antes y después de la entrada en vigencia de la norma general anti-elusiva, a la vez de mostrar una visión sobre la evolución de los registros que mantenían el control de los retiros efectuados por los socios en las empresas, entregando un análisis enfocado en las últimas reformas tributarias.

Primeramente, se darán a conocer los antecedentes y análisis de los temas en cuestión antes de la entrada en vigor de las leyes o normativas que trajeron cambios que afectan a la actual tributación de los contribuyentes, para luego realizar la misma acción, pero respecto a aquellas leyes o normativas vigentes.

La finalidad que persigue la presente tesis es poder entrelazar la información respecto a la planificación tributaria y los retiros de los socios, para poder entregar información relevante para los contribuyentes afectados por la nueva facultad entregada al Servicio de Impuestos Internos contenida en el artículo 14 A) N°9 de la Ley de Impuesto a la Renta. Es por ello que es importante conocer la normativa que regula los temas estudiados y su evolución en el tiempo, así como también tener presente consideraciones legales que no siempre se encuentran de manera expresa en las leyes tributarias, que son las contenidas en el Código Civil.

II Introducción

Con el fin de dar respuesta a la pregunta que dio origen a este proyecto de tesis, ¿Deben interpretarse como planificación tributaria los retiros considerados desproporcionados que no se ajustaban a lo indicado en pacto social, entre otros motivos, de acuerdo a la LIR y su actual modificación Ley 21.210 de 2020?, se presentara a lo largo de todo el desarrollo de este informe y para el entendimiento de lo planteado, en una primera instancia un marco teórico y conceptual que contiene los antecedentes que dan origen a esta investigación desde información tributaria y civil.

Luego se presentara el análisis correspondiente a la planificación tributaria antes de la norma general anti-elusiva contenida en la ley 20.780, para dar paso dentro del mismo capítulo a los antecedentes y observaciones referentes a los retiros de utilidades antes de reforma tributaria contenida en la Ley 20.780, a la vez de los retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y 20.899 dichas reformas que trabajaron consigo grandes cambios al ordenamiento tributario vigente hasta antes de su entrada en vigencia.

Por otra parte, para poder canalizar los datos anteriores a el contexto actual se estudiará la planificación tributaria con la norma anti-elusiva ya entrada en vigor, revisando los retiros de utilidades con la reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 para empresas Acogidas al Art. 14 A) de la LIR, las cuales son aquellas afectadas por la nueva facultad al Servicios de Impuestos Internos de acuerdo con el Art.14 A) N°9 LIR la cual igual es analizada para efectos de esta tesis.

Finalmente, para efectos prácticos y para un mayor entendimiento del cuestionamiento planteado, se presentarán casos prácticos basados en suposiciones con el fin de ejemplificar la nueva facultad entregando conclusiones referentes a cada situación planteada, todo esto para poder entregar conclusiones generales respecto al tema en cuestión.

Es por lo anterior, que en resumen esta investigación de tesis de pregrado tiene como fin; analizar el efecto provocado por los retiros desproporcionados realizados por los dueños de las empresas y su relación como instrumento de planificación tributaria, de acuerdo con la Ley 20.780 de 2014 y su modificación Ley 20.210. A su vez en el transcurso de esta se quiere identificar los alcances y consecuencias de los retiros considerados desproporcionados al alero de la Ley 21.210 y sus posibles efectos relacionados con las normas de prescripción; identificar y analizar motivos y acciones del por qué se realizaban retiros fuera del pacto social y su vinculación con el concepto de planificación tributaria; analizar los efectos y posibles esquemas tributarios de la planificación tributaria que repercuten en retiros desproporcionados; explicar mediante casos prácticos la nueva facultad otorgada al Servicio de Impuestos Internos de acuerdo con la Reforma Tributaria Ley 21.210.

III Capítulo I

III.1 Marco Teórico

Durante el gobierno del expresidente Ricardo Lagos en agosto del año 2000, el exmandatario presentó un proyecto de ley con el fin financiar políticas fiscales, debido a que no quería integrar nuevos tributos a los contribuyentes combatir la evasión y elusión tributaria, esto gracias a la Ley N° 19.738, de 2001, la cual permitió al fisco recaudar más recursos por la vía de hacer más eficiente el cobro de los impuestos a los contribuyentes.

“La ley Contra La Evasión, N° 19.738 del 19 de junio de 2001, estableció un conjunto de más de 50 medidas para combatir la evasión tributaria, teniendo como horizonte de planeación el período 2001-2005. Las medidas implicaron modificaciones en diversos cuerpos jurídicos tales como el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, la Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería.

Sus disposiciones suponen un paulatino incremento de medios personales y físicos en la fiscalización desarrollada por el SII; nuevas facultades para acceder a información y aplicar los sistemas de control más eficazmente; coordinación institucional para promover un trato más eficiente y más justo hacia el contribuyente, incluyendo medidas en el caso de Tesorería y Aduanas; y el perfeccionamiento misceláneo de algunos vacíos legales en IVA y en los impuestos a la renta que hacen vulnerable el sistema a la elusión.

La Ley Contra la Evasión constituye un eje en torno al cual se han organizado las acciones de la administración tributaria en pro de sus tres focos estratégicos, esto es, contribuir al desarrollo económico, facilitar el cumplimiento voluntario, y fortalecer el control fiscalizador.

Metas comprometidas

La Ley estableció compromisos explícitos de mayor recaudación. Para centrar el análisis sólo en los rendimientos asociados a evasión de los tributos internos, se excluye del cómputo de

recaudación meta, la componente miscelánea y la componente de aduanas. Este monto neto representa la meta de rendimiento de la administración tributaria interna, que incluye tanto la fiscalización como la recaudación y cobranza potenciadas con la Ley. De acuerdo al informe financiero de sus disposiciones, la Ley estableció como compromiso de fiscalización y cobranza mayores ingresos tributarios internos por \$84.328 millones (US\$144 millones) en el año 2001, \$235.126 millones (US\$401 millones) en el año 2002, \$324.040 millones (US\$553 millones) en el año 2003, y \$391.040 millones (US\$667 millones) en el año 2004 {Las cifras se expresan en pesos de marzo de 2005 usando variación de IPC (cifras originales se expresaron en pesos del año 2000). Las cifras en dólares consideran tipo de cambio promedio observado de marzo 2005, equivalente a 586,48 (\$/US\$)}. ” (Servicio de Impuestos Internos, 2005)

Por otra parte, uno de los temas tributarios que se vio modificado el cual tuvo una incidencia directa en los contribuyentes afectos a impuestos finales, es aquel que hace referencia a los retiros en exceso, *“El concepto de “Retiros en Exceso” supondría el egreso o salida de flujos monetarios superiores al capital o patrimonio inicial aportado por los inversionistas, se estaría en presencia del exceso toda vez que el contribuyente hubiera procedido a retirar la totalidad de la renta generada producto de la actividad que realiza. De acuerdo a Oficio N°700 de 2006, el retiro en exceso es determinado con prescindencia del Fondo de Utilidades No Tributables que el contribuyente pudiera tener, es aquí cuando pudiera generarse la problemática, entendiendo que el retiro en exceso opera sobre el supuesto señalado inicialmente, es decir, se estaría frente a un retiro en exceso toda vez que los retiros soportados sean imputados a todas las utilidades generadas por el contribuyente.”* (Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, 2011).

No obstante lo anterior, dichos retiros remontan su tratamiento desde hace ya muchos años, el que permaneció vigente antes de la entrada en vigencia de la ley 20.630 era el siguiente. De acuerdo al N° 2 del artículo 1° de la Ley N° 18.985 de fecha 28 de Junio de 1990, el legislador sustituye el artículo 14 de la Ley de la Renta. Es así como el inciso 1° de la letra b) de la letra A) del citado artículo establece sobre la materia lo siguiente:

“Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente. Para estos efectos, el referido exceso se reajustará según la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados para los efectos de esta letra.

El Servicio de Impuestos Internos (SII), mediante Circular N° 60 de 1990, ha expresado lo siguiente en atención a la normativa legal del artículo 14 de la LIR:

a) Rentas a considerar cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del Fondo de Utilidades Tributables determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho Fondo de Utilidades Tributables para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias. Para estos efectos, se entiende por rentas tributables devengadas aquellas utilidades que al final del ejercicio se encuentran pendiente de retiro en las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponda.

Las rentas devengadas antes mencionadas, se incluirán en el FUT, de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiros producido en éstas, independiente el porcentaje de participación que les corresponda a las citadas empresas socias en las utilidades de las respectivas sociedades de personas.

Por exceso de retiros en este caso, se entienden aquellos no cubiertos por el Fondo de Utilidades Tributables determinado por la empresa al término del ejercicio, sea este positivo o negativo. En el evento de que dicho exceso se origine por la existencia al final del período de un FUT negativo las rentas tributables devengadas provenientes de otras sociedades, deberán absorber en primer lugar dicho FUT negativo, y luego, a los excedentes que se produzcan de dichas rentas tributables devengadas, deberán imputarse los retiros efectuados durante el período, debidamente reajustado, sin perjuicio del derecho a recuperar como pago provisional mensual el impuesto de primera categoría que afectó a tal utilidad en la empresa fuente y, a su vez, disminuir la pérdida tributaria de arrastre de categoría para ejercicios futuros, si existiere. Ahora bien, en el evento que los excesos de retiros se dé en dos o más empresas socias de una misma sociedad de persona, las rentas tributables devengadas en la citada sociedad de personas se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estos excesos, respecto de dichas utilidades tributables devengadas.

Es del caso señalar que el SII, ha expresado mediante Oficio N° 700 del 24-02-2006, que para los efectos de computar las utilidades devengadas en otras empresas o sociedades, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, por exceso de retiro debe entenderse cuando la empresa o sociedad de donde se efectuaron los retiros, éstos no quedaron cubiertos con las utilidades tributables anotados en registro FUT, sin considerar para tales efectos las utilidades no tributables registradas en el FUNT, ya que de acuerdo al orden de imputación que se establece en la letra d) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en el caso de las empresas individuales, sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios gestores, en primer lugar, deben entenderse retiradas de las empresas o sociedades las utilidades tributables dentro de las cuales deben comprenderse las utilidades devengadas en

otras empresas y pendiente de retiro, y en última instancia se entienden retiradas las utilidades no tributables registradas en el FUNT.

Lo anteriormente expuesto nace claramente de lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas y las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 60, de 1990, y además, se ajusta plenamente al espíritu y objetivo que se persigue con el establecimiento del sistema tributario a base de retiros, el cual se sustenta en que los propietarios o socios de las empresas o sociedades en primer lugar deben retirar las utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional ya sea generadas por la propia empresa o sociedad o por otras en las cuales participen, y en ausencia de éstas o no ser suficientes para cubrir los retiros efectuados, se pueden retirar aquellas utilidades que no son tributables con los impuestos antes indicados, todo ello con la finalidad de evitar una postergación de la tributación más allá de lo que permite la ley.

Por otra parte, se precisa que conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y lo instruido mediante la Resolución Ex. N° 2154, de 1991 y Circular N° 60, de 1990, es una obligación, y no una opción, la que tiene la sociedad en que participa la empresa de rebajar de su Registro de Utilidades Tributables las rentas devengadas, sin perjuicio de que ello no obliga a una distribución efectiva de las utilidades a favor de la empresa desde la que se efectúa el retiro.

b) Orden en que se gravan los retiros o remesas de rentas

Los retiros, como norma general, se gravarán con los impuestos global complementario o adicional por los montos efectivos y de acuerdo al orden de precedencia en que se efectúan; excepto en el caso de los socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables determinado por tales sociedades al término del ejercicio, incluyendo cuando sea procedente, las rentas tributables devengadas y las cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los mencionados impuestos.

c) Oportunidad en que se gravarán con impuestos los excesos de retiros o remesas de rentas producidos en el ejercicio.

Los excesos de retiros o remesas de rentas que se produzcan en un determinado ejercicio, al ser los retiros totales efectuados durante el período, debidamente actualizados, superiores al FUT, sea este positivo o negativo y de las cantidades no tributables, a partir de la vigencia de la citada disposición año tributario 2001, serán gravados con impuestos en los años siguientes en que existan utilidades tributables suficientes a las cuales deban ser imputados.” (Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, 2011)

Sin embargo, dentro de la última década Chile ha sido protagonista de diversas reformas tributarias, las cuales han traído consigo múltiples cambios. El Decreto Ley 824 o Ley de Impuesto a la Renta ha sido el enfoque principal en estas modificaciones, con ellas se han implementado cambios tanto en la forma de cálculo del impuesto, en su estructura y porcentajes. Las últimas cuatro reformas más recientes, a saber, Ley 20.780, Ley 20.899, Ley 21.210 y la Ley 21.256 han traído consigo no solo cambios relacionados a los impuestos, sino en diversas materias, tal como lo menciona Adriano Hebles, *“a partir de las leyes 20.780 y 20.899 que introduce la norma general anti-elusiva, han cambiado las variables que el asesor tributario debía tener en cuenta al planificar, las que representan una novedad en nuestro ordenamiento jurídico”* (Hebles, 2017), no obstante lo mencionado anteriormente, con la llegada de la ley 21.210 el legislador tuvo que ser más específico respecto a su normativa nueva y la ya vigente, es por ello que una de las empresas Auditoras Deloitte se refirió a la modernización tributaria, con énfasis en las modificaciones que se incorporaron recientemente,

“Modificaciones al Código Tributario, en materia de las normas Anti-elusión:

Sanciones a los asesores

•Se aclara que la sanción del artículo 100 bis es solo para el asesor y que para el contribuyente aplicará lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes.

•*Se mantiene para el asesor la multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, con un tope de 100 UTM, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 UTM.*”. (Deloitte, 2019)

Cabe destacar que desde la llegada de la norma general anti-elusiva los asesores tributarios debieron tomar una postura éticamente correcta, al margen de todo tipo de comportamiento que podría ser tildado de elusivo. Es por ello que el Servicio de Impuestos Internos organismo fiscalizador de estos temas, nos comenzó a entregar a partir del año tributario 2015 el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario, este documento muestra los énfasis de tratamiento fiscal definidos para reducir las brechas de cumplimiento tributario observadas en los últimos años. En relación a lo anterior dentro de las diversas brechas que se quieren reducir de parte del ente fiscalizador, son las relacionadas con el incumplimiento tributario consideradas en la Evasión y Elusión es por ello que se debe tener en claro que el concepto que se maneja de planificación tributaria *“es un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal”*. (Vergara, 2016)

Adicionalmente, en Chile por mucho tiempo no existió una ley que regulara el reparto de utilidades, conocido como retiros de utilidades de las empresas con personalidad jurídica, distinta a las Sociedades Anónimas y Sociedades por Acciones. Esto significó que, debido a la carencia de esta obligación, los socios efectuaran sus retiros de manera distinta al pacto social y en forma desproporcional a su participación en la distribución anual de utilidades. Dejando constancia de ello en el registro del Libro de Fondo de utilidades tributables donde se realizaban las anotaciones de la renta líquida imponible, participaciones y dividendos percibidos y los retiros, retiros que muchas veces eran diferentes a lo correspondiente a la distribución anual de utilidades. Estas diferencias podrían atribuirse fácilmente a planificaciones tributarias con el fin de disminuir la carga impositiva de los socios afectados por mayores rentas respecto a su impuesto final, llámese en Chile Impuesto Global Complementario para contribuyentes con

domicilio o residencia en el país. Este tipo de distribuciones se permitían tanto en sociedades conformadas por socios personas naturales relacionados como los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad y en empresas con formar por socios con ningún tipo de relación, cabe destacar que la norma de relación considerado para estos casos es distinta a la establecida en el Art. 17 N°8 del Código Tributario.

Las diferencias en los retiros no eran relevantes debido a que la jurisprudencia contempla en el Código de Civil en sus artículos tales como el Art. 2053 que nos revela que *“La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.”* (Congreso Nacional, 1956), además la misma ley establece las reglas en su Art. 2.066 *“Los contratantes pueden fijar las reglas que tuvieren por convenientes para la división de ganancias y pérdidas.”* (Congreso Nacional, 1956) en conjunto con el Art. 2.068 que hace referencia a lo siguiente *“A falta de estipulación expresa, se entenderá que la división de los beneficios debe ser a prorrata de los valores que cada socio ha puesto en el fondo social, y la división de las pérdidas a prorrata de la división de los beneficios.”* (Congreso Nacional, 1956) y respecto a la falta u omisión de la información relacionada a la participación societaria en las utilidades el Art. 2069 nos aclara que *“Si uno de los socios contribuyere solamente con su industria, servicio o trabajo, y no hubiere estipulación que determine su cuota en los beneficios sociales, se fijará esta cuota en caso necesario por el juez; y si ninguna estipulación determinare la cuota que le quepa en las pérdidas, se entenderá que no le cabe otra que la de dicha industria, trabajo o servicio.”* (Congreso Nacional, 1956) de acuerdo a la información entregada por el articulado que conforma el Código Civil relacionado a la conformación societaria, se puede deducir que la escritura o estatuto debe tener estipulado el tratamiento de los retiros para que tome relevancia la desproporción de los mismos.

Esto era hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y principalmente con la Ley 21.210, con la cual se legisló respecto a este tema en particular en el Art. 14 letra A) N°9 de la

Ley de Impuesto a la Renta. Este artículo en relación con el plan de gestión de cumplimiento tributario implementó una nueva facultad a favor del Servicio de Impuestos Internos, con la cual se les permite fiscalizar y sancionar las distribuciones de utilidades en retiros o dividendos que hayan sido efectuados de manera desproporcional a la participación en el capital y/o utilidades. A este tema se refiere la revista Carey publicada el 04 de marzo del presente año “*Se incorpora facultad del SII para revisar las razones que motivaron un retiro o distribución de utilidades en desproporción a la participación en el capital. En caso de no existir justificación, el SII podrá aplicar a la empresa un impuesto único de 40% sobre el exceso en la distribución o retiro. En el caso en que el retiro desproporcionado sea imputado a utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo al FUT, el impuesto único sobre el exceso en la distribución es de tasa 25%.*” (Carey, 2020)

Es por todos los antecedentes entregados que esta memoria pretende entregar información respecto a esta nueva facultad entregada al el Servicio de Impuestos Internos, que en su rol como ente fiscalizador deberá efectuar todas las acciones necesarias para garantizar el buen cumplimiento tributario de parte de los contribuyentes, tanto de parte de la organización y sus respectivos socios.

Es por lo que como objetivo general de la investigación se estableció:

Analizar el efecto provocado por los retiros desproporcionados realizados por los dueños de las empresas y su relación como instrumento de planificación tributaria, de acuerdo a la Ley 20.780 de 2014 y su modificación Ley 20.210.

De la misma manera los objetivos específicos a alcanzar son:

- Identificar los alcances y consecuencias de los retiros considerados desproporcionados al alero de la Ley 21.210 y sus posibles efectos relacionados con las normas de prescripción
- Analizar y explicar los motivos y acciones del por qué se realizaban retiros fuera del pacto social y su posible vinculación con el concepto de planificación tributaria.

- Examinar si es posible bajo la normativa vigente poner en práctica los posibles esquemas tributarios de la planificación tributaria que repercuten en retiros desproporcionados.
- Explicar mediante casos prácticos la nueva facultad otorgada al Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a la Reforma Tributaria Ley 21.210.

Para dar respuestas a preguntas mediante este proyecto a algunas tales como las siguientes:

- ¿Es factible realizar una planificación tributaria (GCT), con las actuales normas Anti-elusión?
- ¿Qué efectos tuvo o tiene la planificación tributaria en los retiros considerados desproporcionados?
- ¿Será factible la aplicación de esta nueva facultad, teniendo ya dos reformas tributarias en menos de 6 años?
- Respecto a las sanciones por los retiros considerados desproporcionados ¿Se respetarán los plazos de prescripción, ya que nos estamos refiriendo a cuentas de patrimonio?
- ¿Qué pasara con los FUT que fueron distribuidos de forma desproporcional a la participación en las utilidades?
- ¿Se debe considerar como Planificación Tributaria los retiros desproporcionados sin respetar el pacto social con el único objetivo de ahorro impositivo?

III.2 Marco Conceptual

- **Elusión Tributaria:** Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas.
- **Evasión Tributaria:** Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona).

- **Ganancia:** Utilidad o beneficio obtenido fruto de una inversión o transacción, que es determinada, por lo general, como el valor del producto vendido, descontando el costo de los insumos y la depreciación, menos el pago de los factores contratados, tales como salarios, intereses y arriendos.
- **Ley:** Normas obligatorias de carácter general, aprobada por el Poder Legislativo y sancionadas por el Poder Ejecutivo, quien ordena su promulgación y publicación en el Diario Oficial.
- **Libro FUT:** El Fondo de Utilidades Tributarias es un libro especial de control que deben llevar los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa, las percibidas de sociedades en que tenga participación, los retiros de utilidades tributarias efectuados por sus dueños o socios y los créditos asociados a dichas utilidades. Dicho libro debe ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos y su implementación es obligatoria para los contribuyentes indicados anteriormente.
- **Planificación Tributaria:** es un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal, también se puede interpretar como, la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario.
- **Reforma tributaria:** se materializa a través de un proyecto de Ley con el fin de cambiar uno o varios aspectos de la estructura tributaria, como por ejemplo la Ley N°20.780, N°20.899 siendo las últimas la Ley N° 21.210 y Ley N° 21.256.
- **Rentas Exentas (REX):** Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
- **Repartición de Utilidades:** se refiere a la repartición de las ganancias que logró una empresa o que produjo una cierta operación o actividad.

- **Retiros de utilidades tributarias:** deben provenir de empresas de primera categoría aquellas que logran demostrar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa. Mientras que la empresa receptora deberá informarle al SII, a través de una Declaración Jurada los retiros recibidos en calidad de reinversión.
- **Saldo Acumulado de Créditos (SAC):** tiene por objeto llevar un control de los saldos acumulados de créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.
- **Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT):** corresponde a la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinguir si fueron gravadas o no con el IDPC o de la tasa de dicho tributo, el cual debe ser determinado a contar del 1° de enero de 2017.
- **Servicio de Impuestos Internos (SII):** Institución pública chilena dependiente del Ministerio de Hacienda, encargada, especialmente, de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.
- **Sociedad:** Asociación de personas creada para desarrollar una actividad común, en busca de sus propios intereses o con el propósito de ayudar a la comunidad.
- **Socio:** Individuo que está asociado con otro u otros con algún interés común o que es miembro de una sociedad de personas de cualquier tipo.

IV Capítulo II

IV.1 Planificación tributaria antes de la norma anti-elusiva

El concepto planificación tributaria antes de la entrada en vigencia de la norma general anti-elusiva (NGA) no era sinónimo de revuelo dentro del mundo tributarios, ya que se traba de asesorías a empresa para la gestión de su carga tributaria, pero en algunos casos era utilizada como mecanismo de elusión de parte de los dueños de las empresas, es por ello que el legislador se vio en la necesidad de normar al respecto, sobre ello se refieren diversos autores.

“Previa a la reforma tributaria introducida por la ley 20.780 de 29 de septiembre de 2014 y su modificación por la ley 20.899 del 8 de febrero de 2016, los asesores tributarios en sus planificaciones no tenían mayores límites que las impuestas por normas antielusivas específicas. A partir de las leyes 20.780 y 20.899 que introduce la norma general antielusiva, han cambiado las variables que el asesor tributario debía tener en cuenta al planificar, las que representan una novedad en nuestro ordenamiento jurídico.” (Hebles, 2017). A lo que referencia el autor es a que dichas prácticas antes de la entrada en vigencia de dicha ley eran permitidas y ejecutadas por los asesores, a excepción de aquellas que si se encontraban reguladas como una acción elusiva.

“Hasta antes de la dictación de la Ley 20.780, en el ordenamiento jurídico tributario chileno, no existía una regla general anti elusión, utilizándose hasta ese momento la técnica legislativa de establecer reglas especiales antielusión, las que hasta hoy se encuentran diseminadas en los distintos cuerpos normativos tributarios, técnica que respondía a una lógica legalista, que regulaba las erosiones más frecuentes a la base imponible de un impuesto fiscal determinado, es decir, normas preventivas específicas destinadas a evitar la elusión tributaria del caso particular para el que fue establecido. Entre ellas, se encuentran presunciones legales y de derecho sobre la ocurrencia de un hecho gravado, el utilizar tipos genéricos de hechos

gravados, establecimiento de hechos imponible complementarios, las facultades de la autoridad fiscalizadora de tasación fiscal de bienes y servicios, entre otros.” (Rios, 2018)

Por otra parte, Ana María Rios comenta sobre la técnica aplicada por el Servicios de Impuestos Internos antes de la entrada en vigencia de la ley 20.780, que se basa en una técnica legislativa la cual se encargaba de establecer normas a casos específicos de elusión.

“Comprender cuál es el sentido y alcance de la expresión “planificación tributaria” resulta hoy de vital relevancia para los asesores tributarios, pues su utilización como vocablo se vio restringida en los hechos, luego de la dictación de las leyes 20.780 y 20.899” (Araya, 2017)

En general como lo describen los autores con la publicación de la ley 20.780 que trajo consigo la norma general anti-elusiva, el proceso de planificar en materia tributaria se vio obstaculizado en aquellas partidas que pudieran ser catalogadas como elusivas o planificaciones tributarias agresivas, ya que el fin de esta nueva normativa es evitar o en cierta medida prevenir la ocurrencia de las mismas, la igualdad tributaria entre los contribuyentes y velar por el correcto pago de los impuestos, es por ello que en ese sentido con la publicación de la NGA viene a sancionar y castigar a aquellos contribuyentes que estaban haciendo mal uso de esquemas tributarios, que en algunos casos estaban al borde de lo legal.

Es por ello una pregunta relevante para responder respecto al asunto en cuestión es ¿Se deben considerar como planificaciones tributarias agresivas, aquellas realizadas con antelación a la entrada en vigencia de la norma general anti-elusiva, esto debido a que la jurisprudencia vigente en dicho periodo permitía tales acciones? La respuesta a este interrogante se fundamenta en lo establecido en nuestra normativa vigente que señala lo siguiente *“Art. 9°. La ley puede sólo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo. Sin embargo, las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en éstas; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.”* (Congreso Nacional, 1956), esto revela que la ley por principio general no tiene un tratamiento retroactivo desde su entrada en vigor, sin embargo la ley también puede tener un efecto retroactivo siempre y cuando lo disponga expresamente dicha ley, pero para poder

aplicar el principio de retroactividad este no puede afectar derechos adquiridos o amparados por garantías constitucionales. Adicionalmente, teniendo presente el principio In dubio pro reo que consisten en aplicar una pena beneficiaria al acusado en caso de no tener todas las pruebas necesarias, este principio debe tener aplicación en todo procedimiento sancionatorio, sin embargo, para este caso dicho principio no es aplicable debido a que no existe una sentencia de tipo sancionatoria.

IV.2 Retiros de utilidades antes de Reforma tributaria contenida en la Ley 20.780

El tratamiento tributario que se utilizaba respecto a los retiros de los socios de empresas afectas al impuesto de primera categoría, antes de la publicación y entrada en vigor de la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y 20.899 era el siguiente:

Esquema de tributación:

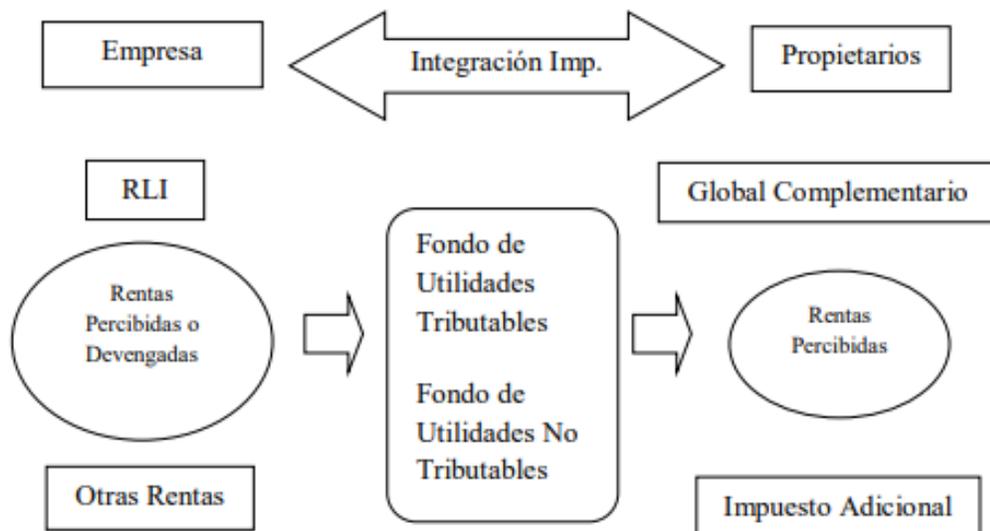


Ilustración 1 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres

En relación con este tema en particular existen trabajos los cuales detallan la finalidad de este sistema de tributación, que se implantó en nuestro país con el fin de incentivar el ahorro debido

a la regresión económica mundial, uno de los trabajos en su desarrollo nos plantea los objetivos del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) *“En relación a las rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un sistema de gravamen en dos niveles. Primero, al momento de la generación (devengo o percepción) las rentas se gravan con el ya señalado (Impuesto de Primera Categoría). Segundo, al momento de su percepción o retiro por parte del propietario final, las rentas se gravan con el Impuesto Global Complementario o Adicional, dependiendo el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, según corresponda.*

La estructura dual (dos niveles) de la LIR se sustenta sobre la base de la imputación del Impuesto de Primera Categoría respecto de los impuestos finales. En definitiva, dicho impuesto constituye un crédito respecto de los impuestos finales. La imputación del Impuesto de Primera Categoría a los impuestos finales ya sea Global Complementario o Impuesto adicional es lo que permite denominar a nuestro sistema impositivo como un “sistema integrado” en el que la carga tributaria total de las rentas se determina a nivel de propietario final, constituyendo dicho impuesto un adelanto o anticipo de los impuestos finales.

Control de las utilidades y créditos.

Dado la importancia que reviste para los efectos de determinar y registrar correctamente el Impuesto de Primera Categoría y, en definitiva, el crédito contra los impuestos finales, el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece el registro denominado Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

En dicho registro, los contribuyentes de primera categoría, registran las rentas de primera categoría que estarán afectas a los impuestos finales, señalando en una columna especial, el Impuesto de Primera Categoría con el que se afectaron. Así, el FUT permite determinar el crédito por Impuesto de Primera Categoría a que tienen derecho los propietarios finales al momento de la distribución de las rentas. Asimismo, constituye un registro detallado de rentas que se afectarán con los impuestos finales y de los créditos correspondientes a las rentas, clasificados por año y debidamente reajustados por la inflación.

Es importante destacar, que en materia de retiros de utilidades la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un orden de prelación, esto es, determina que utilidades deben retirarse primero y, consecuentemente, que crédito tienen esas rentas. En este sentido, nuestro sistema utiliza el criterio de antigüedad de manera que las utilidades más antiguas y con el crédito que les corresponda deban retirarse primero.” (Calderón, 2016)

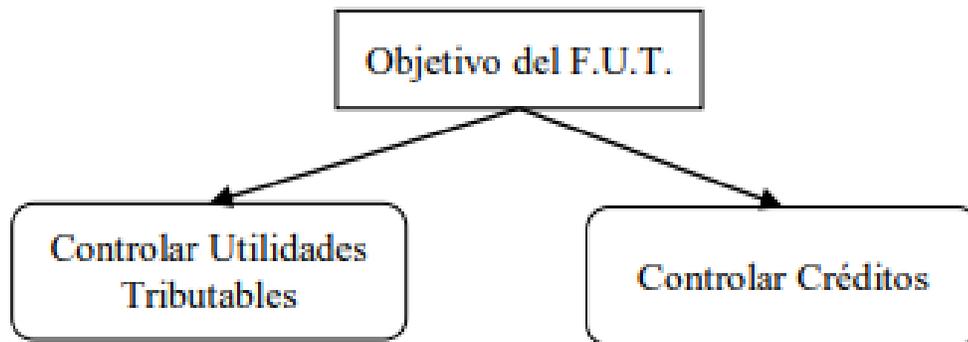


Ilustración 2 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres

Objetivos del FUT

- Determinar las utilidades pendientes de tributación (con impto. global o adicional)
- Su respectivo crédito
- Controlar las utilidades pendientes de tributación

De manera practica el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) se podía encontrar de diversas formas, pero para entregar una referencia de grafica se presenta de la siguiente manera.

LIBRO FUT AÑO TRIBUTARIO 2015

Detalle	Control	FUT con credito	FUT sin credito	Crédito	Incremento
Remanente Ejercicio anterior AT2014	0	0	0	0	0
Más: Reajuste %	0	0	0	0	0
Saldo Inicial Reajustado	0	0	0	0	0
R.L.I. Año Tributario 2015	0	0	0	0	0
Menos: Impuesto a la Renta AT 2014 Reajustado	0	0	0	0	0
Menos: Intereses o multas fiscales	0	0	0	0	0
FUT ANTES DE IMPUTACIONES	0	0	0	0	0
Retiros del ejercicio					
Retiros Socio A	0	0	0	0	0
Retiros Socio B	0	0	0	0	0
Retiros Socio C	0	0	0	0	0
Total Retiros	0	0	0	0	0
Remanente FUT Ejercicio siguiente	0	0	0	0	0

CONTADOR

REPRESENTANTE LEGAL

Ilustración 3 - Representación FUT, Elaboración Propia

El formato presentado dice relación con empresas de tipo individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y sociedades de responsabilidad limitada, por tanto no debe entenderse para aplicación de sociedades anónimas abiertas o cerradas.

El Fondo de Utilidades Tributables tras una duración de 32 años en el sistema tributario Chileno controlando los fondos pendientes de tributación, llega a su “fin” en el año 2016 con la llegada de la Ley 20.780, este registro desaparece para todas aquellas organizaciones con inicio de actividades posteriores a la entrada en vigor de dicha reforma, no obstante no desaparece completamente para aquellas empresas que mantenían saldos en este registro, montos que los cuales fueron traspasados al Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT) y Saldo Acumulado de Créditos (SAC).

IV.3 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 20.780

Antes de presentar los cambios introducidos en los retiros de utilidades, se debe primero saber cuál es el fin que persigue la ley 20.780 o visto de otro modo, los objetivos que tenía el gobierno cuando estaba en proceso de redacción.

Con la publicación de la ley 20.780 se da a conocer el “fin” del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), esto debido a que dicha reforma tributaria vino a modificar el sistema tributación de la renta en Chile, además trajo consigo diversos arreglos al sistema tributario con el fin de que el estado tuviera una mayor recaudación fiscal por medio de los tributos, para así poder financiar los gastos fiscales.

Es por lo anterior que la reforma tributaria contenida en la ley 20.780 presento sus objetivos.

“Grandes objetivos:

- 1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.*
- 2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.*
- 3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.*
- 4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.*

La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3,02% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y la elusión.” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2016)

Como la mayoría de las reformas tributarias el objetivo principal es la recaudación fiscal para el cubrir los gastos públicos, pero además continua con lo iniciado por Ricardo Lagos con su Ley N° 19.738, de 2001 instaurando medidas en contra de la evasión y elusión tributaria.

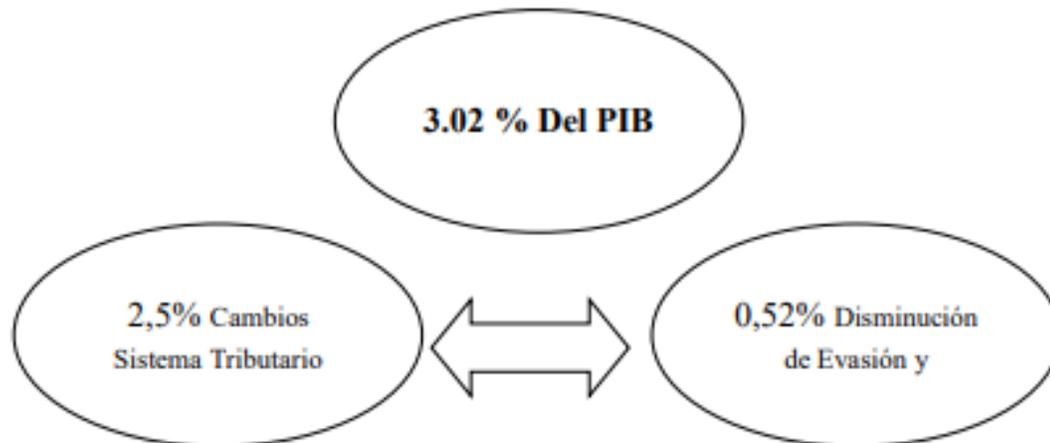


Ilustración 4 - Obtenida de CET U. Chile Trabajo de Pablo Calderón Torres

“El día 1 de abril de 2014, ingresó al Congreso Nacional el proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos cambios estructurales en el sistema tributario actual, uno de ellos es la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables, debido a que Chile se encuentra en condiciones económicas totalmente distintas de las vividas en el tiempo en el cual se creó este mecanismo único en el mundo. El sistema de impuestos a la renta se caracteriza por tener una tributación de las rentas del capital baja, y con varias franquicias tributarias mal diseñadas lo que indicaría que son fuente de elusión” (Calderón, 2016)

Con el fin de alcanzar los objetivos de la ley 20.780, la normativa trajo consigo la incorporación de nuevos regímenes de tributación contenidos en los artículos 14, 14 letra A) y 14 letra B) para las empresas sujetas a las disposiciones de la primera categoría de la ley de impuesto a la renta, además de la actualización del artículo 14 ter de la misma ley. Para mostrar de mejor manera se presentará un cuadro resumen de la normativa mencionada, de acuerdo al estudio realizado en la tesis ***“Modernización Tributaria: Análisis de los principales cambios introducidos por Ley 21.210 de febrero de 2020 en relación a los Regímenes de Tributación vigentes al 31.12.2019”***

<p>El artículo 14 de la LIR antes de la Modernización Tributaria.</p>	<p>Régimen de Renta Atribuida (14 A):</p>	<p>Régimen Semi Integrado (14 B):</p>	<p>Régimen 14ter:</p>
<p>• La Ley sobre Impuesto a la Renta ha sufrido modificaciones a lo largo del tiempo, siendo de las últimas la Ley N° 20.780, su modificación posterior por la Ley N° 20.899, la cual comenzó a regir a contar del 1 de enero de 2017 con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2019 y la más reciente denominada Modernización Tributaria con la Ley N° 21.210 implementada a contar del 01 de enero de 2020 que se detalla en el capítulo siguiente. Dicha modificación establecía en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dos regímenes generales de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) conocido como régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, también llamado Régimen de Renta Atribuida, y la letra B) el régimen con deducción parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido también como Régimen Parcialmente Integrado.</p>	<p>• Es aquella renta que corresponde a un contribuyente de Impuesto Global Complementario o Adicional al final de un ejercicio comercial considerando su calidad de propietario, socio o comunero de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría, considerando rentas percibidas o devengadas de dicha empresa. También pueden ser consideradas las rentas obtenidas por los accionistas de una Sociedad por Acciones (SpA) y por los comuneros de una comunidad, siempre y cuando ellas se encuentren acogidas al Régimen de Renta Atribuida, para lo cual la composición de la propiedad debe estar compuesta solo por personas naturales. Este sistema gravaba a los propietarios de las sociedades con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se genera la renta. Dicho régimen consistía en la atribución del 100% del crédito de primera categoría, en donde se tributa por todo lo generado durante el año comercial, ya sea que hayan realizado o no retiros durante dicho periodo.</p>	<p>• Este Régimen consistía en que la tributación final de los socios y accionistas se produce una vez que se generen los repartos o distribuciones de utilidades. Al igual que el sistema vigente al 31 de diciembre de 2016, los dueños de las sociedades tienen el derecho hacer uso del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) como Crédito contra los Impuestos Finales. Sin embargo, se restituye el 35% de este Crédito como un débito, quedando de esta manera un crédito neto del 65%, esto quiere decir que sólo se daba uso como crédito ese 65%. Por su parte, existe una excepción a lo señalado, es decir, no deberán de restituir el 35% mencionado, y esta aplicaba para aquellos contribuyentes (socios o accionistas) sin domicilio ni residencia en Chile, cuya residencia esté en uno de los países con los cuales Chile tiene convenio de doble tributación vigente</p>	<p>• Este Régimen estaba orientado a las Pequeñas y Micro Empresas, donde se buscaba facilitar la tributación para los contribuyentes de dicho segmento.”</p>

Ilustración 5 - Información Obtenida Tesis de Veloso y Cifuentes, 2020

(Veloso & Cifuentes, 2020)

Con la llegada de estos regímenes tributarios los retiros efectuados por los socios de las empresas sufrieron un cambio radical respecto al control que existía sobre ellos, dejó de estar vigente el fondo de utilidades tributables entregando el control que este ejercía en relación con los retiros y los montos pendientes de tributación, a los distintos registros de rentas empresariales dependiendo del régimen tributario de cada contribuyente.

Los contribuyentes que estaban acogidos al régimen de renta atribuida debían llevar control de los montos afectos a impuesto finales a través de los registros de rentas empresariales que contemplaban las Rentas Atribuidas Propias (RAP) que se determinaban a través de la Renta Líquida Imponible (RLI), Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal (DDAN), Rentas Exentas (REX), Saldo Acumulado de Créditos (SAC) el cual debía registrarse de manera separada los créditos generados en el nuevo régimen y aquellos provenientes del registro FUT, Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT), Tasa Efectiva de Crédito por IDPC (TEF). A la vez estos contribuyentes, debían obedecer a un orden respecto a la imputación los retiros, remesas o distribuciones, las cuales primeramente se tenían que descontar las cantidades acumuladas en el registro RAP, luego se imputarán al registro DDAN y finalmente al registro REX, sin embargo, para aquellas empresas que tenían saldos de arrastre respecto al FUT que fueron traspasados al registro STUT con su respectiva tasa TEF y saldos de SAC, el socio podían utilizar como última instancia de retiro una vez consumidos completamente los registros anteriores, aquellos montos contenidos en el registro STUT y SAC. No obstante, lo anterior independientemente de la distribución de los retiros, a sus socios en sus globales complementarios se enteraba el total de las rentas controladas por el RAP, haciendo así que el socio tributara en el año por dichas rentas devengas de acuerdo a su porcentaje de participación en las utilidades.

Por otra parte, tenemos los contribuyentes que estaban acogidos al régimen de semi integrado ellos debían llevar control de los montos afectos a impuesto finales a través de los registros de rentas empresariales que contemplaban Rentas Afectas a Impuestos (RAI), determinada a partir del Capital Propio Tributario, Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal (DDAN),

Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta (REX) el cual incluía el saldo del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) dicho saldo determinado al 31 de diciembre de 2016, Saldo Acumulado de Créditos (SAC), el cual debía registrarse de manera separada los créditos generados en el nuevo régimen y aquellos provenientes del registro FUT. Al igual que en la renta atribuida los contribuyentes debían obedecer a un orden respecto a la imputación los retiros, remesas o distribuciones, las cuales en una primera instancia se descontaban las cantidades acumuladas en el registro RAI, luego se imputarán al registro DDAN y finalmente al registro REX, sin embargo, para aquellas empresas que tenían saldos de arrastre respecto al FUT que fueron traspasados al registro STUT con su respectiva tasa TEF y saldos de SAC, el socio podía utilizar como última instancia de retiro, remesa o distribución una vez consumidos completamente los registros anteriores, aquellos montos contenidos en el registro STUT y SAC.

IV.4 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 20.899

Esta reforma además de traer algunas modificaciones a la Ley 20.780 e incorporar todo lo relacionado a los regímenes de tributación, también trajo un incentivo dirigido a los contribuyentes con saldos acumulados de FUT al 31-12-2015 y 31-12-2016, beneficio que proponía una tasa de impuesto única que debía calcular el contribuyente y pagar en arcas fiscales a través del formulario 50.

“La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones respecto del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

Se trata de un régimen opcional y transitorio de declaración y pago sobre el todo o parte de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda, por el que pueden optar las empresas, comunidades o sociedades que sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) obligados a declarar sobre la base

de sus rentas efectivas según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015, y cumplan los requisitos que la norma señalada establece.

La Ley dispuso que para la declaración y pago de este impuesto, se aplicarán las mismas reglas establecidas en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, con las modificaciones que prescribió expresamente. De este modo, las referencias que se efectúan en la presente Circular a la referida norma contenida en la Ley N° 20.780, se efectúan y se aplican en virtud de la remisión normativa efectuada por la Ley N° 20.899. Se hace presente que el Servicio instruyó sobre la forma en que se debe efectuar la declaración y pago de este impuesto en Res. Ex. N° 27 de 5 de abril de 2016.” (Servicio de Impuestos Internos, 2016), la circular se estableció con una guía para poder entregar instrucciones en relación al beneficio del pago del impuesto sustitutivo, el cual tenía una forma de aplicación voluntaria por parte de las empresas que mantenían a la fecha saldos acumulados en el registro FUT.

Las modificaciones ingresadas fueron en diversos ámbitos IVA, Renta, Norma general anti elusiva, etc. Pero, sin embargo los cambios introducidos en lo que a renta se refiere fueron necesarios para el entendimiento de la normativa original, los cambios introducidos fueron:

“Definición de “renta atribuida” es complementada con inclusión de las Mipymes y del proceso de cálculo (art. 8° N° 1 letra a) de la ley 20.899)

Se modifica reemplaza el inciso segundo del N° 2 del art. 2° de la Ley de la Renta, que introdujo el concepto de renta atribuida, incorporándole la situación de los contribuyentes acogidos al sistema del Art. 14 ter (Mipymes) y también definiendo el mecanismo de cálculo de la renta tributable por los dueños de las empresas que estén afectadas por la nueva definición de “renta atribuida”:

Pueden optar por el régimen de “renta atribuida” (art. 14 letra A) de la LIR) o por renta semi integrada (art. 14 letra B) de la LIR), los contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL), comunidades y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, sociedades por acciones (SpA), contribuyentes extranjeros (art. 58 N° 1), obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa; y

b) Que sus propietarios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile.

Esta opción se debe comunicar al SII desde junio a diciembre de 2016, para iniciar el año 2017 en el sistema que han optado.

– Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 01.06.2016 deben ejercer la opción en dentro del plazo para dar el aviso de inicio de actividades. En todo caso, el plazo límite será hasta el 31.12.2016, presentando una declaración complementaria.

Si estando dentro de estos contribuyentes no optan al sistema semi integrado, se asume legalmente que tributarán de acuerdo al sistema de renta atribuida (por defecto).

– Los dueños tributarán de acuerdo a los retiros o distribuciones de utilidades, en el Global Complementario o con Impuesto Adicional, según corresponda a residentes o no residentes en el país.

Cuando un contribuyente inicie actividad, deberá ejercer la opción para elegir el régimen de tributación, dentro del plazo para dar aviso de Inicio de Actividad, del art. 68 del Código Tributario (dentro de los dos meses siguientes al comienzo de la actividad).

Cuando los contribuyentes acogidos a otros regímenes (Mipymes del 14 ter o Renta Presunta art. 34) y quieran optar a declarar sus rentas efectivas por el “sistema atribuido” o por el “semi integrado”, deberá ejercer la opción hasta el 30.04 del año en que se incorporan al referido régimen.

Es obligatorio la mantención por cinco años comerciales consecutivos en el régimen que les corresponda.

Corresponda al régimen de “renta atribuida” con imputación total como crédito del impuesto de primera categoría en los impuestos finales.

Los empresarios individuales, los contribuyentes extranjeros (art. 58 N° 1 de la LIR), el propietario de una EIRL, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaran su renta efectiva según contabilidad completa según esta letra (renta atribuida), quedan gravados con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio en que obtienen ya sea por:

- Las rentas que le son atribuidas; o*
- Las rentas percibidas (retiros, remesas o distribuciones).*

Régimen aplicable a contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, que generan una deducción parcial del crédito de Primera Categoría en los impuestos finales: Régimen semi integrado:

Modifica los regímenes de tributación a partir del año 2017: Letra B) art. 14 de la LIR (art. 8° N° 1 letra b) ii) de la ley 20.899)” (Círculo Verde, 2016)

En primero lugar las De acuerdo a lo presentado por círculo verde las modificaciones instauradas por la ley 20.899 a las leyes tributarias es solo en relación a la composición y aspectos legales los nuevos regímenes tributarios, sin embargo lo que respecta a los retiros efectuados por los socios, esta reforma no trajo cambios de acuerdo a los que ya establecido la ley 20.780, es por ello que no hay mayores antecedentes que aportar o analizar para el cumplimiento de los objetivos de esta tesis.

V Capítulo III

V.1 Planificación tributaria con la norma anti-elusiva

“La introducción en el año 2014 de la norma general antielusiva contenida en los artículos 4° bis y siguientes nuevos del Código Tributario, generó un profundo cambio en el Derecho tributario chileno. Por una parte, conductas elusivas previamente exentas de reproche, pasaron a constituir ilícitos administrativos y, consecuentemente, a irrogar las sanciones respectivas. Por otra parte, el nuevo ilícito administrativo ha generado el problema de su delimitación típica con conductas constitutivas de delitos tributarios. La implementación de la nueva categoría jurídica de “elusión”, ha provocado esfuerzos adicionales de la doctrina y de la jurisprudencia, en orden a dar coherencia al sistema sancionatorio tributario.” (Bedecarratz, 2019)

Debido a que la llegada de la reforma tributaria de la ley 20.780 causó un gran cambio en el derecho tributario vigente en Chile y desde la entrada en vigor de la norma general anti-elusiva (NGA) el SII, organismo regulador y fiscalizador se refirió al tema en cuestión *“se concluía que la elusión (y la evasión) hacen que nuestro sistema sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias elusivas (basadas en el abuso de las formas jurídicas o la simulación), terminen pagando menos impuesto del que le corresponde según lo establecido en la ley. Por tanto, la elusión (y la evasión) no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumentan la desigualdad, ya que no se paga lo que en derecho procede, conclusión que ha sido refrendada por diversos organismos multilaterales, tales como la OCDE.”* (Servicio de Impuestos Internos, 2015), no obstante, la NGA no fue creada como un texto independiente como otras regulaciones de índole similar, al cual los contribuyentes pudieran recurrir donde se entregara información e instrucciones respecto a la elusión y la mirada del SII ante esos casos, sino que fue insertada en el Código Tributario y explicada a través de circulares, en relación a lo anterior la Ley 20.780 referente a la NGA añadió los Arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis al Código Tributario.

A continuación se presentará un cuadro resumen de los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies traídos por la reforma tributaria contenida en la ley 20.780 como parte de la Norma General Anti-elusiva, además para el mayor entendimiento de la normativa se presentará el artículo 4° todos estos artículos relacionados a infracciones y sanciones consideradas dentro de lo establecido en el Código Tributario.

Cuadro resumen de la normativa:

Norma anti-elusión y Procedimiento	Art. 4°: Este Código Rige y aplica para materia de tributación fiscal y materias para las cuales se le faculten.	El no regirse por las normas a que se refiere este código trae consigo diversas sanciones.
	Art. 4°bis: Reconocimiento del actuar de los contribuyentes (Buena fé o no exista esta) en base a las obligaciones tributarias exigibles por este código.	La elusión está determinada por el Art. 4°ter y Art. 4°quater a menos que se aplique otra norma especial para evitarla. Para la evaluar el tipo de Abuso o Simulación se deberá aplicar lo establecido en el Art. 4° quinquies y Art. 160 bis.
		Las Infracciones y Sanciones del Art. 100bis a las que estan expuestos por cometer alguno de los delitos triburarios antes mencionados podra llegar hasta 100% del impuesto adeudado con un tope de 100 UTA.
	Art. 4°ter: Los hechos imposables no puedes ser eludidos, reducidos o postergado mediante el abuso de formas jurídicas. En caso de abuso se exige la obligación tributaria establecida en la ley.	No constituye abuso el sustituir el resultado económico mediante otro acto jurídico, así tambien que no genere, sea reducido o aplazado con intención de disminuir el efecto jurídico.
	Art. 4°quater: Como se mesiona en el Art. 4°bis la simulacion en materia tributaria es sinonimo de elusión.	El contribuyente se encuentra obligado a pagar por el hecho realizado independientemente de lo anteriormente simulado
Art. 4°quinquies: Este Art. se rige bajo los requerimientos de la Declaración Solicitada por la Autoridad correspondiende del Art.160bis dada la existencia del abuso o elusión.	Esta declaracion solo podra ser requerida solo si la diferencia de impuesto super las 250 UTM al momento del requerimiento. Con antelación a la solicitud de dicha declaración, se debera citar al contribuyente a entregar los antecedentes regidos por el Art.63, para determinar las sanciones del Art.100bis sin considerar los plazos determinados en el Art. 59	

Ilustración 6- Resumen, Elaboración Propia

Además de los artículos resumidos y presentados en el recuadro anterior sobre la Norma Anti-elusión y en análisis de esa misma línea que se integraron los artículos 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis al Código Tributario referentes a infracciones y sanciones, para efectos prácticos de esta tesis no se presentará el artículo en sí sin embargo se mencionara a grandes rasgos los efectos que este trajo en materia tributaria.

Estructura de las nuevas normas



- Normas Anti-elusión: artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter.
- Procedimiento: artículos 4° quinquies, 119 y 160 bis.
- Consulta: artículo 26 bis.
- Multa: artículo 100 bis.

(Saffie G, 2015)

Ilustración 7- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015

Procedimiento: artículos 4° quinquies, 119 y 160 bis.



- *Procedimiento de aplicación: artículos 4° quinquies y 160 bis.*
- *Declaración de TTA a requerimiento del Director del SII.*
- *Requerimiento supone diferencias de impuestos superiores a 250 UTM.*
- *Citación previa al contribuyente conforme al art. 63 CTrib.*
- *Plazo de 9 meses para solicitar declaración ante el TTA desde la contestación de la citación. En caso que no exista contestación: desde la fecha de citación.*
- *TTA deberá declarar la existencia del abuso o simulación, determinando monto del impuesto adeudado, ordenando al SII emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.*

(Saffie G, 2015)

Ilustración 8- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015

Procedimiento: artículos 4° quinquies, 119 y 160 bis.



- *Procedimiento de aplicación: artículos 4° quinquies y 160 bis.*
- *Solicitud del Director del SII: se confiere traslado al contribuyente por 90 días.*
- *Citación a audiencia: entre el séptimo y decimoquinto día a contar de la citación. Aporte de nuevos antecedentes en audiencia: 15 días para que el SII revise antecedentes y prepare descargos.*
- *Término probatorio: 20 días. (Recurso de reposición: plazo 5 días).*
- *Observaciones a la prueba: 5 días.*
- *Plazo para resolver: 20 días.*
- *Apreciación de la prueba: sana crítica*
- *Fundamento de la decisión: considerar la naturaleza económica de los hechos imponible conforme al 4° bis.*
- *Recurso: Apelación:*
 - *Dentro de 15 días, se concede en ambos efectos.*
 - *En cuenta a menos que una de las partes solicite alegatos dentro de 5 días.*
- *Casación en el fondo o la forma*
- *Liquidación, giro, resolución o multa que se emitan no serán susceptibles de reclamo alguno. Controversias en el cumplimiento de la sentencia se resolverán incidentalmente por el tribunal que la dictó.*

(Saffie G, 2015)

Ilustración 9 - Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015

Consulta:
Artículo 26 bis *Contribuyentes u obligados al pago de impuestos con interés personal y directo.*

Consultas sobre aplicación de las normas antielusión (4º bis, 4º ter y 4º quáter).

Plazo para contestar: 90 días. Ampliación por 30 días.

Silencio del SII: rechazo de la consulta.

¿Por qué no hay silencio positivo?

Efecto vinculante en relación al caso y al consultante. No es vinculante en caso de modificación de antecedentes de hecho o de derecho.

Multa:
Artículo 100 bis. *Personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.*

Serán sancionados con multa de hasta el 100% de los impuestos que deberían haberse pagado.

Tope 100 UTA (\$53 millones de pesos).

Infracción cometida por persona jurídica: sanción aplicada a directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

(Saffie G, 2015)

Ilustración 10- Información Obtenida de la presentación Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta. Dr. Francisco Saffie G, 2015

Toda esta normativa conforme la norma general anti elusiva traída por la Ley 20.780, separadas entre Normas Anti-elusión contenida en los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quáter, Procedimientos establecidos en los artículos 4º quinquies, 119 y 160 bis, Consulta en el artículo 26 bis y finalmente las Multas del artículo 100 bis. Sin embargo algunos de estos artículos fueron modificados por la reforma tributaria siguiente.

Las modificaciones integradas en el artículo 26 bis del Código Tributario introducida por la ley 20.899 fueron las siguientes:

“Artículo 26 bis.-: Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales

no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.” El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días. Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, **la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.**” (Servicios de Impuestos Internos, 2016)

Con la llegada de la ley 20.899 o más conocida como la simplificación de la reforma, se introdujeron nuevas facilidades que fueron relevantes respecto a la planificación tributaria, ya que esta modificación entregó la posibilidad a los contribuyentes realizar consultas de índole tributario que serían respondidas por el mismo SII.

Las modificaciones integradas en el artículo 100 bis del Código Tributario introducida por la ley 20.899 fueron las siguientes:

“Artículo 100 bis. - Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”. (Servicios de Impuestos Internos, 2016)

Además, las modificaciones efectuadas en el artículo anterior fueron necesarias para la interpretación de la aplicación de la normativa, ya que la ley 20.780 dejó vacíos legales abiertos a interpretación por parte de los contribuyentes, el servicio de impuestos internos y asesores tributarios.

Por otra parte, una vez que entró en vigencia en el año 2020 la ley de modernización tributaria 21.210, incorporó nuevas modificaciones al código tributario en la misma materia respecto a los artículos 26 bis y 100 bis, tales modificaciones contenidas en el N° 16 del artículo primero de la Ley N° 21.210 y artículo primero N° 35 de la Ley N° 21.210 respectivamente, artículos que cambiaron lo siguiente;

“Modificaciones al artículo 26 bis del Código Tributario.

Procedimiento de consulta en materia de medidas anti-elusión

El artículo 26 bis del Código Tributario permite a los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren un interés personal y directo en la operación de que se trate, efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter, o de otras normas especiales anti elusivas a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, especifiquen adecuadamente.

En consecuencia, los contribuyentes podrán consultar si las operaciones indicadas son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a la normativa general anti elusiva o, en su caso, afectas a alguna norma especial anti elusiva.

Para los fines de la aplicación de esta normativa, se deberá tener en consideración lo siguiente:	1.- Sujetos que podrán efectuar la consulta
	2.- Autoridad competente
	3.- Materias a consultar
	4.- Ejercicio de la facultad de consultar durante un procedimiento de fiscalización en curso
	5.- Forma de la consulta
	6.- Análisis de la consulta
	7.- Plazos del procedimiento
	8.- Tratamiento del silencio administrativo en materia de consultas vinculantes
	9.- Efectos de la respuesta a la consulta
	10.- Publicidad de las respuestas a consultas

Ilustración 11 -Información Obtenida de la Circular 44 Imparte instrucciones sobre Ley N°21.210, de 24 de febrero de 2020, que modifica los artículos 6° letra A) N° 2 y B), N° 4, 56; 26 bis; 98 99, 100 bis, 111 bis y 165 del Código Tributario

Vigencia de las modificaciones.

Las modificaciones introducidas por la Ley al artículo 26 bis del Código Tributario, conforme lo previsto en el artículo primero transitorio del referido cuerpo legal, rigen a contar del primer día del mes siguiente a aquel en que se efectúe la correspondiente publicación en el Diario Oficial. En consecuencia, rigen a contar del 1° de marzo de 2020. A su vez, se debe tener presente que el artículo cuarto transitorio de la Ley, precisa que esta normativa será aplicable sólo a las solicitudes que se presenten o inicien con posterioridad a la fecha señalada.” (Servicio de Impuestos Internos, 2020)

“Artículo 100 bis del Código Tributario.

La modificación al inciso primero de la presente norma, tiene por objeto establecer, respecto de las personas naturales o jurídicas que se les acredite participación en el diseño o

planificación en alguno de los actos a los que el artículo en comento hace alusión, una multa equivalente al 100% de los impuestos totales que debieron pagarse por parte del contribuyente. Adicionalmente, la modificación tiene por objeto extender, en caso de reiteración de la conducta, el límite de la multa a 250 UTA, tomando en consideración la cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112. A la vez, la modificación excluye la aplicación del presente artículo al contribuyente, a quien le son aplicables las consecuencias tributarias del acto calificado como elusivo con sus correspondientes sanciones pecuniarias asociadas, y que hasta la fecha de la modificación se entendía sancionado por ambas disposiciones al estar comprendido dentro de los sujetos pasivos de la multa que establece esta norma, tal como se señalaba en la Circular N° 65 de 2015 de este Servicio.” (Servicio de Impuestos Internos, 2020)

Una pregunta por responder respecto al tema anterior es ¿Desde cuándo comienza a ser vigente su aplicación?, ¿tiene efecto retroactivo? La respuesta a este interrogante se fundamenta en lo establecido en nuestra normativa vigente que señala lo siguiente primero “*Art. 6°. La ley no obliga sino una vez promulgada en conformidad a la Constitución Política del Estado y publicada de acuerdo con los preceptos que siguen.*” (Congreso Nacional, 1956), por ende la entrada en vigencia de este artículo es desde la entrada en vigencia de la ley que lo incorporó o en la fecha que dicha ley establece para su entrega en vigor, por otra parte al igual que en el capítulo anterior el efecto retroactivo de la ley se responde de acuerdo a lo siguiente “*Art. 9°. La ley puede sólo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo. Sin embargo, las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en éstas; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.*” (Congreso Nacional, 1956), llegando al mismo análisis anterior, esto revela que la ley por principio general no tiene un tratamiento retroactivo desde su entrada en vigor, sin embargo la ley también puede tener un efecto retroactivo siempre y cuando lo disponga expresamente dicha ley, pero para aplicar del principio de retroactividad este no puede afectar derechos adquiridos o amparados por garantías constitucionales.

Otras interrogantes que importantes dejar claras son ¿Cuándo prescribe el artículo 100 Bis del Código Tributario?, ¿Quiénes son los afectados por esta normativa? Esto se responde dentro del mismo artículo, *“La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.”* (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974), por ende el artículo 100 Bis del Código Tributario se rige por los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, además respecto a la segunda interrogante queda claro que el sujeto sancionado puede ser tanto el contribuyente como cualquier otra persona, natural o jurídica, que haya diseñado o planificado, donde este hace referencia a los asesores tributarios encargados de la confección de dicha planificación, con el fin de un ahorro impositivo o una tajante elusión o evasión tributaria con desmedro a las arcas fiscales.

V.2 Retiros de utilidades con la Reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 para empresas Acogidas al Art. 14 A) de la LIR.

A partir de la publicación y entrada en vigor la reforma tributaria contenida en la ley 20.210 también llamada modernización tributaria, la forma de tributar por parte de los socios instaurada por las leyes 20.780 y 20.899 fue nuevamente modificada, volviendo a un régimen con similares características al anterior sistema de retiros vigente antes de la Ley 20.780.

“Oportunidad y orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones

Otra simplificación importante que incorporó la ley de Modernización Tributaria dice relación con la oportunidad en que se realizará la imputación de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades al registro de rentas empresariales.

Cabe recordar que hasta el 31 de diciembre de 2019 en el régimen Parcialmente Integrado dicha imputación se efectuaba en el mismo instante en que tales hechos ocurrían, definiendo en tal instancia su situación tributaria definitiva, y en el evento de que los saldos de los registros de rentas empresariales se agotaran o fueran insuficientes, las cantidades no imputadas debían esperar hasta el término del ejercicio para definir su calificación tributaria. Asimismo, para definir la situación tributaria de los retiros, remesas o distribuciones, el orden de imputación comenzaba con el registro RAI, luego con el registro DDAN y finalmente con el registro REX, en este último caso comenzando por las rentas exentas del IGC. Cualquier cantidad que fuese retirada, remesada o distribuida por sobre los saldos disponibles de los mencionados registros, quedaba afecta a impuestos finales, con derecho a crédito por IDPC en la medida que existiese saldo disponible en el registro SAC.

Pues bien, a contar del 1° de enero de 2020 la oportunidad de imputación de los retiros, remesas o distribuciones cambió, continuará en orden cronológico, pero se efectuará al término del ejercicio; de esta forma los registros de rentas empresariales no tendrán movimientos ni anotaciones durante el transcurso del año comercial.

Del mismo modo, el legislador incorporó un cambio en el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones a efectos de determinar su calificación tributaria.

Dicho orden de imputación será el siguiente:

- i. Primero, a las rentas afectas a impuestos, RAI. Estas cantidades estarán afectas a los impuestos finales.*
- ii. Segundo, a la diferencia que se genera entre la depreciación acelerada y normal, DDAN, montos que también quedarán afectos a los impuestos finales.*
- iii. Tercero, a las rentas con tributación cumplida, luego a las rentas exentas y finalmente a los ingresos no renta, REX, cantidades que no se afectarán con impuesto alguno, con la debida consideración de las rentas exentas del IGC para efectos de la progresividad que establece el artículo 54 de la LIR.*

- iv. *Cuarto, a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, también denominadas UBET, rentas que estarán afectas a los impuestos finales.*
- v. *Quinto, al capital y sus reajustes, hasta la concurrencia que le corresponda al propietario en el capital, cantidades que constituirán un ingreso no renta, conforme al N° 7 del artículo 17 de la LIR.*
- vi. *Sexto, cualquier retiro, remesa o distribución que exceda a las cantidades antes señaladas quedará afecta a los impuestos finales.*

En atención a lo señalado en los puntos iv. y v., especialmente respecto a la imputación al capital y sus reajustes, se debe tener presente lo siguiente:

- i. *Si la empresa se encuentra liberada de confeccionar los registros RAI, DDAN y REX y está efectuando una devolución de capital; para la imputación correspondiente deberá reconstituir tales registros solo para ese ejercicio, con el fin de establecer la calificación tributaria de dichas cantidades.*
- ii. *Una innovación importante introducida al artículo 14, es la posibilidad que tendrán los propietarios de las empresas de otorgar a sus retiros, remesas o distribuciones el carácter de devolución de capital. Para estos efectos, estas cantidades deberán formalizarse como devolución de capital atendiendo al tipo de empresa que se trate. Dicha formalización deberá efectuarse a más tardar en febrero del año siguiente al retiro, remesa o distribución. En el caso del empresario individual, para hacer uso de este tratamiento, la disminución de capital deberá informarse al Servicio de Impuestos Internos dentro del mismo plazo recién señalado.*

A continuación, se expone un esquema comparativo respecto a la oportunidad y los órdenes de imputación para una mejor comprensión de lo expuesto:

<p style="text-align: center;">Oportunidad de Imputación hasta el 31.12.2019</p> <p>En la misma fecha en que ocurría el retiro, remesa o distribución. En caso de retiros, remesas o distribuciones provisionarias, éstas definían su tributación al término del ejercicio.</p> <p style="text-align: center;">Orden de Imputación hasta el 31.12.2019</p> <p>1° A las rentas afectas a Impuestos finales, RAI. 2° A la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, DDAN. 3° A las rentas exentas, INR y rentas con tributación cumplida, REX. 4° Todo lo que exceda quedará afecto a los impuestos finales.</p>	<p style="text-align: center;">Oportunidad de Imputación desde el 01.01.2020</p> <p>Al término del ejercicio, en orden cronológico.</p> <p style="text-align: center;">Orden de Imputación desde el 01.01.2020</p> <p>1° A las rentas afectas a Impuestos finales, RAI. 2° A la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, DDAN. 3° A las rentas exentas, INR y rentas con tributación cumplida, REX. 4° A las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, UBET. 5° Al capital y sus reajustes. 6° Todo lo que exceda quedará afecto a los impuestos finales.</p>
--	--

Ilustración 12- Obtenida de CET U. Chile Reporte Tributario N°116, 2020

Sin perjuicio de lo que señala expresamente la ley, consideramos que los órdenes de imputación señalados en los numerales 4° y 5° anteriores, aplicarán sólo en la medida que proceda una devolución de capital; ya sea que se trate de una devolución de capital propiamente tal o por la formalización como tales de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, según se mencionó anteriormente. No obstante, habrá que estar atentos a la interpretación que haga la autoridad tributaria sobre la materia.” (Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, 2020)

De acuerdo con lo señalado en el análisis de la normativa, en la actualidad los contribuyentes del artículo 14 A) y 14 D) N°3 de la LIR deberán llevar los mismos registros, con la opción de eximirse de llevar el control de estos en los casos que menciona la ley de manera expresa. En palabras simples, la actual forma de efectuar los retiros de parte de los socios es similar a la que estableció la Ley 20.780 y 20.899, respecto al régimen de tributación parcial contenido en el ex artículo 14 B) de la LIR, dejando así una “igualdad” para los contribuyentes afectos a impuestos finales, ya que, el actual artículo 14 A) continua con la imputación de crédito por impuesto de primera categoría de manera parcializada y el artículo 14 D) N°3 con la imputación total, tal como se expuso con anterioridad en los capítulos anteriores de la presente tesis.

V.3 Nueva facultad al Servicios de Impuestos Internos Art.14 A) N°9 LIR

La Ley 21.210 del año 2020 incorporó diversas modificaciones al ordenamiento jurídico vigente de tipo tributario, una de ellas y en la cual este informe de tesis está centrado es la nueva facultad que fue entregada al Servicio de Impuestos Internos (SII), esto como respuesta a la norma general anti-elusiva o NGA que fue establecida por la reforma tributaria 20.780. Esta nueva facultad fue incorporada en el artículo 14 A) N°9 de la ley de impuesto a la renta (LIR), con la cual el SII puede cuestionar las razones de los retiros considerados desproporcionados

“Facultad especial de revisión del Servicio de Impuestos Internos.

Tratándose de una empresa que tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de impuesto global complementario y que sus propietarios, directos o indirectos, sean contribuyentes relacionados, el Servicio de Impuestos Internos podrá revisar, conforme con este número 9, las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Si de la revisión efectuada el Servicio fundadamente determina que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios los retiros o, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas en el inciso anterior, previa citación del artículo 63 del Código Tributario, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, o desde la cual se efectúan los retiros, lo establecido en el inciso primero del artículo 21 sobre la parte de la distribución o del retiro que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario.

El impuesto único podrá también ser declarado por la propia empresa de acuerdo al artículo 65, 69 y 72.

Producto de la declaración y pago del impuesto establecido en este número 9, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que el

contribuyente del impuesto de primera categoría, receptor de las mismas, las anotará en el registro REX señalado en la letra c) del número 2 de la letra A) de este artículo, como un ingreso no constitutivo de renta y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece esta ley que estén vigentes a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Si un propietario hubiere pagado impuesto global complementario por las utilidades percibidas, como consecuencia de la liquidación del Servicio de Impuestos Internos del impuesto que corresponda por aplicación de lo establecido en este número 9, se les devolverá el impuesto global complementario pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación de su declaración y la acreditación del pago del impuesto único liquidado. Para estos efectos, se efectuará una redeterminación del impuesto aplicable al propietario, excluyendo los retiros o distribuciones, así como los créditos que se hubieren asignado a los mismos, los que se anotarán en el registro SAC de la empresa.

Para estos efectos, se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad." (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974)

Sobre esta nueva facultad entregada al SII se refiere el Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile, con el cual presenta el estudio realizado en relación a los principales cambios traídos por la reforma tributaria de la ley 21.210 o Modernización tributaria, que tuvieron incidencia en el régimen semi integrado contenido hasta el 31.12.2019 en el art. 14 B) de la LIR que a partir del 01.01.2020 se reubico en el art. 14 A) del mismo cuerpo legal y el régimen de renta atribuida contenido hasta el 31.12.2019 en el art. 14 A) de la LIR, que a partir del 01.01.2020 deja de existir y se origen al régimen ProPyme General ubicado en el art. 14 D) N°3 de la LIR.

“A través del número 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2020, se estableció una nueva facultad de revisión para el SII, a través de la cual dicha

entidad puede cuestionar las razones existentes para que los propietarios efectúen retiros o perciban distribuciones desproporcionadas en relación a su participación en el capital de la misma.

Para efectos de la aplicación de dicha facultad se debe tener presente lo siguiente:

- i. Las empresas deben tener, directa o indirectamente, propietarios que sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario.*
- ii. Dichos propietarios deben encontrarse relacionados. Para estos efectos se entenderán relacionados a los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.*
- iii. El SII debe revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que justifican la desproporción que señala el número siguiente.*
- iv. Debe existir desproporción de los retiros o distribuciones de utilidades, respecto del capital aportado por los propietarios.*

En caso que el SII determine fundadamente que los retiros o distribuciones desproporcionados carecen de razones mencionadas en el número 3 anterior, previa citación del artículo 63 del Código Tributario, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, o desde la cual se efectúan los retiros, el impuesto único de tasa 40% establecido en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, sobre aquella parte de la distribución o retiro que corresponda al exceso sobre la participación en el capital del propietario. La ley precisa que este impuesto también podrá ser declarado por la propia empresa, de acuerdo al artículo 65, 69 y 72, es decir, podrá ser declarado en el Formulario N° 22 y enterarse en arcas fiscales debidamente actualizado.

Con la declaración y pago del impuesto antes señalado se entenderá totalmente cumplida la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, distinguiéndose las siguientes situaciones:

- i. En caso que dicho retiro o distribución haya sido percibido por un contribuyente del IDPC, deberá efectuar una reclasificación de aquella parte afectada con la tributación del inciso primero del artículo 21, procediendo a anotarla en el registro REX, como un ingreso no constitutivo de renta, y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que*

se estime pertinente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar el orden de imputación establecido en la LIR.

ii. Si el perceptor del retiro o distribución original fue un contribuyente del Impuesto Global Complementario, y éste se ha visto gravado con dicho tributo, y el SII posteriormente liquide el impuesto por la desproporción en análisis, podrá solicitar la devolución del Impuesto Global Complementario respectivo, debiendo proceder a la rectificación de su declaración de impuestos y acreditar el pago del impuesto único liquidado por el SII. Para estos efectos, se hará una redeterminación del tributo, excluyendo los retiros o distribuciones, y sus créditos, afectadas por el impuesto liquidado por el SII. Los créditos asignados a los retiros o distribuciones aludidas deberán reincorporarse al registro SAC de la empresa.” (Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, 2020)

En relación con lo expuesto, esta nueva facultad puede traer consigo consecuencias negativas a los contribuyentes, debido a que la normativa vigente conocida y establecida en el Código Tributario específicamente en el Art. 200 indica que el plazo de prescripción para liquidar, revisar y girar los impuestos tienen un plazo de tres años, contados desde la fecha de en la cual se debió para el dicho tributo y se podrá extender hasta seis años cuando la declaración no hubiera sido presentada cuando se encontraba obligado a realizar la presentación o la presentación de la misma fuese maliciosamente falsa.

Con esta facultad permite al SII tal como indica el N°9 del Art. 14 letra A hacer revisión de los registros establecidos en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), que en una primera instancia tal como hacen referencia los plazos de prescripción, deberían entenderse prescritos y de acuerdo a la normativa vigente esperar su extinción en los actuales registros STUT y SAC cuando sea correspondiente, si se analiza desde otra perspectiva la fiscalización de dichos registros podría llegar a ser aún más engorrosa, tanto para el fiscalizador y el contribuyente cuando se tratara de alguna de las empresas que en su momento decidieron realizar el pago del impuesto único sustitutivo al FUT a través del formulario 50.

Con el fin de analizar lo descrito en el artículo 200 del C.T, debemos entender que la prescripción en materia tributaria es el modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido en un determinado plazo, además de cumplir con todos los requisitos legales que establece la ley.

Para ello hay se distinguen tres tipos de prescripción que son:	Prescripción por acción de fiscalización
	Prescripción por acción de cobro
	Prescripción por acciones infraccionarias

Estas prescripciones se encuentran reguladas por el artículo 200 del Código Tributario. No obstante de manera preliminar se dieron a conocer los plazos de prescripción que maneja dicho artículo, es por ello que resulta importante destacar que para que el ente fiscalizador (SII) haga revisión de los antecedentes del contribuyente en el plazo de hasta 6 años, para hacer uso de esta nueva facultad u otra ya existente y tratándose de una declaración maliciosamente falsa, el SII es quien debe probar que la dicha declaración tiene el carácter de maliciosa, esto en consecuencia al principio de presunción de la buena fe de los contribuyentes contenida en el artículo 4º bis del C.T. y es el propio SII quien reconoce este hecho *“toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aun, a su negligencia, más no a su mala fe.”* (Servicio de Impuestos Internos, 2001) es por esto que el SII debe acreditar y probar que la declaración es falsa y además que es de índole maliciosa, esto está respaldado por las sentencias de los tribunales tributarios y aduaneros que resolvieron casos con esta normativa, los cuales son:

- 22.11.11, TTA de La Serena, Rit Gr -06-00008-2011.
- 03.05.16, TTA Del Maule, Gr -07-00041-2014.

No obstante, los contribuyentes podrán acogerse a recursos administrativos para poder proteger sus derechos de acuerdo a lo establecido por la Ley 21.210, los recursos existentes son el recurso jerárquico y el recurso de resguardo.

Recurso Jerárquico:

“Artículo 6 A. N° 7°. Conocer del recurso jerárquico, el que para efectos tributarios procederá en contra de lo resuelto en el recurso de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis y sólo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el Director o de las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida. Desde la interposición del recurso jerárquico y hasta la notificación de la resolución que se pronuncie al respecto, se suspenderá el plazo para interponer el reclamo establecido en el artículo 124, salvo que su interposición se declare fundadamente como inadmisibile por manifiesta falta de fundamento.” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974)

“Del procedimiento general de las reclamaciones

Artículo 123.- Se sujetarán al procedimiento del presente Título todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro.

Artículo 123 bis.- Respecto de los actos a que se refiere el artículo 124, será procedente el recurso de reposición administrativa, en conformidad a las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880, (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974)

Si el contribuyente decide presentar una Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), es él quien debe presentar todos los antecedentes dirigidos al Director de SII que respalden su solicitud,

pero fundamentada a través de vicios o errores de derecho, es decir, presentar la solicitud apoyada por jurisprudencia vigente tales como Artículos de la normativa tributaria, Las Instrucciones, Resoluciones, Circulares del SII. No obstante, lo anterior le obliga que el recurso no solo cumpla con lo anterior, sino que también incida sustancialmente en la decisión de presentar la respectiva RAV.

Recurso de Resguardo:

“Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

2°. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974)

En los casos en que el contribuyente califique que un fiscalizador ejerció una acción u omisión donde vulneró sus derechos, se presenta el recurso para ser resuelto por el director regional, sin embargo cuando esta acción es cometida por el director regional la resolución será por parte del Director del SII. No obstante el contribuyente puede decidir entre realizar la acción anterior o proceder a efectuar un reclamo por vulneración de derechos contenido en la legislación vigente en los artículos siguientes.



Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos para poder ejercer y ejecutar esta nueva facultad contenida en el artículo analizado en el presente título, no obstante, no puede hacer caso omiso sobre aquellas partidas ya fiscalizadas con anterioridad a la vigencia de esta norma, el acto de fiscalización a ejercer debe ser de acuerdo con el artículo siguiente:

“Artículo 63.- El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario ampliará este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

Cuando del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y/o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que

así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código.

La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974)

Solo en casos excepcionales el SII puede volver fiscalizar partidas ya fiscalizadas relacionadas con hechos o impuestos distintos a los tratados en la fiscalización anterior, si el contribuyente tiene antecedentes de un presunto delito tributario, si el contribuyente utiliza mecanismos de elusión o simulación, contribuyente relacionado a los temas tratados por el 41 letras G o H de la LIR, o finalmente por requerimientos de autoridades extranjeras, en todos estos casos se puede ejercer una segunda fiscalización por el SII sin transgredir los derechos de los contribuyentes.

VI Capítulo IV

VI.1 Ejemplificación nueva facultad

En relación con lo expuesto en el transcurso de esta tesis, en este capítulo se realizará un análisis de un caso práctico basado en supuestos para un mayor entendimiento de la normativa analizada. Es por ello que para su confección se basará a partir del Catálogo de Esquemas Tributarios, el cual fue publicado a raíz de la Norma General Anti-elusiva la que persigue la elusión que se efectúa mediante el empleo abusivo de posibilidades de configuración jurídica o planificaciones tributarias agresivas.

“Caso 31: Reparto o distribución de utilidades en proporciones distintas a lo señalado en estatuto social

Esquema Analizado: Reparto o distribución de utilidades de empresa a propietarios, basado en un acuerdo de estatuto social que no sigue una justificación económica razonable.

Doctrina del Caso:

El derecho sobre las utilidades de un propietario de una sociedad, tiene un carácter esencial o determinante para la existencia de la sociedad, por lo que la libertad contractual reflejada en la facultad de los socios de fijar en los estatutos sociales reglas para el reparto de utilidades, puede bajo parámetros razonables, restringir este derecho esencial, pero no suprimirlo.

Situación Concreta:

Empresas constituidas por personas naturales y/o jurídicas que generan utilidades de distinta naturaleza y que son repartidas a sus propietarios periódicamente.

La empresa realiza el reparto o distribución de utilidades a sus propietarios en porcentajes distintos a los que le correspondería a cada uno de los propietarios según lo establecido en la ley en razón de un acuerdo de los propietarios.

Al respecto, es importante señalar, que el reparto de utilidades de una empresa a sus propietarios se debe regir primeramente por lo que las partes establezcan en el estatuto social. Si nada dicen respecto a la forma en que se dividirán los beneficios, se deberá estar a lo señalado en la ley, esto es, los beneficios se deben dividir a prorrata de los aportes sociales. En este sentido, si los propietarios deciden, dentro de sus facultades, establecer un reparto distinto al señalado por defecto en la ley, éste debería ceñirse a criterios razonables en función de las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos en la empresa o entidad por el respectivo propietario según corresponda, por lo que, en definitiva, el acuerdo debería seguir una razonabilidad económica que lo sustente.

Así, en el caso concreto, cuando la sociedad realiza un reparto basado en un acuerdo social, pero que no se basa en razones económicas o jurídicas que justifiquen una desproporción entre la participación social y el derecho sobre las utilidades, tomando en consideración aspectos como cuantía, riesgos, activos aportados y actividades desarrolladas por el propietario en la empresa, esta situación será revisada por el Servicio en uso de facultades legales. Para estos efectos, será un factor a considerar el hecho de que los participantes sean personas relacionadas o específicamente que su factor de conexión sean relaciones familiares. Desde el punto de vista impositivo, será relevante determinar la carga impositiva que soportaría cada propietario en razón de este reparto de utilidades.

En caso que, analizados estos antecedentes en su conjunto, se origine además un desembolso efectivo desde la sociedad a uno de sus propietarios a título de utilidades, podría evaluarse el inicio de un proceso de fiscalización, en tanto se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, buscando eludir los hechos imponibles fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del Impuesto Global Complementario o disminuiría esta obligación tributaria, según corresponda a la situación de hecho que se analice.

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.” (Servicio de Impuestos Internos, 2019)

A raíz de lo detectado por el ente fiscalizador el 05/12/2018 en el caso 31 relacionado a los retiros desproporcionados se confecciona el siguiente caso práctico basado en supuestos, con el fin de evaluar la aplicación de la normativa contenida en el Art. 14 A) N°9 de la LIR o más conocida como la nueva facultad entregada al SII respecto a el esquema tributario mencionado.

Ejemplo 1

La Sociedad Hermanos Alegría Limitada que inicio sus actividades el 05.04.2015, que hasta el 31.12.2019 estuvo sujeta al régimen Semi Integrado, a partir del 01.01.2020 se acogió al régimen Semi Integrado establecido en el artículo 14 letra A) de la LIR.

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad los hermanos Alegría aportaron el capital social conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan reajustados al 31.12.2019:

Socios	% Participación	Participación Histórico (\$)	Reajustado al 31.12.2019 (\$)
Socio 1: Doña Simona Alegria contribuyente del IGC	50%	15.000.000	15.300.000
Socio 2: Don Alonso Alegria contribuyente del IGC	50%	15.000.000	15.300.000
Total capital social aportado	100%	30.000.000	30.600.000

Ilustración 13- Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia

La empresa presenta la siguiente información:

Saldo Registros Empresariales al 31/12/2019.

- RAI: \$ 40.000.000.-
- DDAN: \$ 2.500.000.-

- REX: \$ 3.000.000.-
- SAC posterior S/R: \$ 6.500.000.-
- SAC posterior C/R: \$ 3.500.000.-
- SAC anterior S/R: \$ 4.000.000.-
- STUT: \$ 18.000.000.-
- TASA TEF: 0,22222

DETALLE	CONTROL	14 (B) ANTIGUO (Semi Integrado)			SAC			TEF: 0,22222
		RAI	DDAN	REX	POSTERIOR S/R	POSTERIOR C/R	ANTERIOR S/R	STUT
Saldos al 31-12-2019	45.500.000	40.000.000	2.500.000	3.000.000	6.500.000	3.500.000	4.000.000	18.000.000

Ilustración 14 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia

Reajuste año 2020: 2,7%.

Capital Propio determinado al 31/12/2020: \$62.000.000.-

Capital aportado al 01/01/2020: \$30.600.000.-

Retiros:

Retiro socio 1: \$10.500.000.- en Mayo 2020 factor de actualización 1,3%. 10.636.500

Retiro socio 1: \$5.000.000.- en Octubre 2020 factor de actualización 0,5%. 5.025.000

Retiro socio 2: \$2.250.000.- en Febrero 2020 factor 2,1%. 2.297.250

Retiro socio 2: \$3.500.000.- en Septiembre 2020 factor 1,2%. 3.542.000

RLI del ejercicio 2020: \$27.000.000.-

Impuesto Primera Categoría (27%): \$ 7.290.000.-

REGISTRO RENTA EMPRESARIAL AT 2021

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC			STUT 0,22222
					POSTERIOR S/R	POSTERIOR C/R	ANTERIOR S/R	
Saldo Inicial al 01-01-2020	45.000.000	40.000.000	2.000.000	3.000.000	6.500.000	3.500.000	4.000.000	18.000.000
Reajuste anual 2020 2,7%	1.215.000	1.080.000	54.000	81.000	175.500	94.500	108.000	486.000
Sub-Total al 31-12-2020	46.215.000	41.080.000	2.054.000	3.081.000	6.675.500	3.594.500	4.108.000	18.486.000
(-) Reversa RAI inicial	46.215.000	41.080.000						
(+) Crédito 1era categoría Ejercicio RU \$ 27.000.000 * 27%					4.738.500	2.551.500		
(-) Multa Tributaria								
(+) RAI FINAL AL 31-12-2020	48.993.550	48.993.550						
Saldo Final para Imputar	95.208.550	90.073.550	2.054.000	3.081.000	11.414.000	6.146.000	4.108.000	18.486.000
Retiro Actualizado Socio A	-15.661.500	-15.661.500			-2.748.593	-1.480.012		
Retiro Actualizado Socio B	-5.839.250	-5.839.250			-1.024.788	-551.809		
Saldos Finales al 31-12-2020	73.707.800	68.572.800	2.054.000	3.081.000	7.640.619	4.114.179	4.108.000	18.486.000

Ilustración 15 - Registro de Renta Empresariales Elaboración Propia

CÁLCULO RAI	
(+) Capital propio Tributario al 31.12.2020	62.000.000
(+) RETIROS O DIVIDENDOS DEL EJERCICIO ACTUALIZADOS	21.500.750
(-) SALDO REX	-3.081.000
(-) CAPITAL APORTADO ACTUALIZADO 2,7%	-31.426.200
(-/+) AUMENTOS Y DISMINUCIONES DEL CAPITAL	0
	=====
RAI FINAL AL 31-12-2020	48.993.550

Ilustración 16 - Calculo RAI Elaboración Propia

Análisis Caso:

De acuerdo a lo presentado en el ejemplo se puede suponer que la empresa no se acogió en el año comercial 2016 hasta Abril 2017 al pago de impuesto sustitutivo al FUT, debido a que contiene saldos en el registro STUT, SAC con su respectiva tasa TEF.

En relación con los datos presentados la empresa puede ser fiscalizada bajo la nueva facultad del SII contenida en el Art. 14 letra A N°9 de LIR, debido a que la empresa está constituida por hermanos y el numeral expresa textualmente lo entendido por relacionado para esta facultad.

El registro de los socios mostró que ellos efectuaron retiros distintos a lo establecido en el pacto social, por lo que deben acreditar en caso de una fiscalización los argumentos comerciales y el

motivo por el cual se causó de dicha diferencia, afirmando que los motivos no se relacionan al no pago de los impuestos finales a los cuales están obligados por ley.

Debido a que no existe una obligatoriedad civil ni tributaria en realizar retiros de parte de los socios, si así no lo establece el estatuto social. Los casos que se pueden presentar se supone que son:

- 1.- Socio A realiza un retiro mayor porcentaje establecido en el pacto social, debido a que realiza mayores tareas que el Socio B.
- 2.- Socio A tiene sueldo empresarial por ende no necesita realizar retiros de parte de la sociedad, dejando así que el Socio B realice retiros a voluntad.
- 3.- Socio B tiene participación en otras sociedades y decide no realizar retiros es este año comercial en esta empresa, dejando el fondo disponible para retiros del Socio A.
- 4.- Socio B tiene planeado realizar una inversión en bienes personales, por ende decide efectuar sus retiros dentro de 3 años para darlos como pie de la inversión.

Ejemplo 2

La Sociedad Hermanos Alegría Limitada que inicio sus actividades el 05.04.2015, que hasta el 31.12.2019 estuvo sujeta al régimen de Renta Atribuida, a partir del 01.01.2020 se acogió al régimen Semi Integrado establecido en el artículo 14 letra A) de la LIR.

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad los hermanos Alegría aportaron el capital social conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan reajustados al 31.12.2019:

Socios	% Participación	Participación Histórico (\$)	Reajustado al 31.12.2019 (\$)
Socio 1: Doña Simona Alegria contribuyente del IGC	50%	15.000.000	15.300.000
Socio 2: Don Alonso Alegria contribuyente del IGC	50%	15.000.000	15.300.000
Total capital social aportado	100%	30.000.000	30.600.000

Ilustración 17 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia

La empresa presenta la siguiente información:

Saldo Registros Empresariales al 31/12/2019.

- RAP: \$ 40.000.000.-
- DDAN: \$ 2.500.000.-
- REX: \$ 3.000.000.-
- SAC posterior S/R: \$ NO TIENE
- SAC posterior C/R: \$ NO TIENE
- SAC anterior S/R: \$ NO TIENE
- STUT: NO TIENE
- TASA TEF: NO TIENE

DETALLE	CONTROL	14 (A) ANTIGUO (Renta Atribuida)			SAC			TEF:
		RAP	DDAN	REX	POSTERIOR S/R	POSTERIOR C/R	ANTERIOR S/R	STUT
Saldos al 31-12-2019	45.500.000	40.000.000	2.500.000	3.000.000				

Ilustración 18 - Saldos al 31.12.2019 Elaboración Propia

Reajuste año 2020: 2,7%.

Capital Propio determinado al 31/12/2020: \$62.000.000.-

Capital aportado al 01/01/2020: \$30.600.000.-

Retiros:

Retiro socio 1: \$10.500.000.- en Mayo 2020 factor de actualización 1,3%. 10.636.500

Retiro socio 1: \$5.000.000.- en Octubre 2020 factor de actualización 0,5%. 5.025.000

Retiro socio 2: \$2.250.000.- en Febrero 2020 factor 2,1%. 2.297.250

Retiro socio 2: \$3.500.000.- en Septiembre 2020 factor 1,2%. 3.542.000

RLI del ejercicio 2020: \$27.000.000.-

Impuesto Primera Categoría (27%): \$ 7.290.000.-

REGISTRO RENTA EMPRESARIAL AT 2021

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC			STUT 0,22222
					POSTERIOR S/R	POSTERIOR C/R	ANTERIOR S/R	
Saldo Inicial al 01-01-2020	45.000.000		2.000.000	43.000.000	6.500.000	3.500.000	0	0
Reajuste anual 2020 2,7%	1.215.000		54.000	1.161.000	175.500	94.500	0	0
Sub-Total al 31-12-2020	46.215.000	0	2.054.000	44.161.000	6.675.500	3.594.500	0	0
(-) Reversa RAI inicial								
(+) Crédito 1era categoría Ejercicio RLI \$ 27.000.000 * 27%					4.738.500	2.551.500		
(-) Multa Tributaria								
(+) RAI FINAL AL 31-12-2020	7.913.550	7.913.550						
Saldo Final para Imputar	54.128.550	7.913.550	2.054.000	44.161.000	11.414.000	6.146.000	0	0
Retiro Actualizado Socio A	-15.661.500			-15.661.500				
Retiro Actualizado Socio B	-5.839.250			-5.839.250				
Saldos Finales al 31-12-2020	32.627.800	7.913.550	2.054.000	22.660.250	11.414.000	6.146.000	0	0

Ilustración 19 - Registro de Renta Empresariales Elaboración Propia

CÁLCULO RAI	
(+) Capital propio Tributario al 31.12.2020	62.000.000
(+) RETIROS O DIVIDENDOS DEL EJERCICIO ACTUALIZADOS	21.500.750
(-) SALDO REX	-44.161.000
(-) CAPITAL APORTADO ACTUALIZADO 2,7%	-31.426.200
(-/+) AUMENTOS Y DISMINUCIONES DEL CAPITAL	0
	=====
RAI FINAL AL 31-12-2020	7.913.550

Ilustración 20 - Cálculo RAI. Elaboración Propia

Análisis Caso:

Al provenir la empresa del régimen de Renta Atribuida se traspa su saldo al REX y es a este registro al que primero deben imputarse los retiros, por ende el legislador dejó abierta la posibilidad a planificaciones tributarias debido a que estas rentas ya tienen su tributación cumplida y se imputan en orden cronológico, lo que significa que sin importar quien fue el sujeto pasivo de impuestos el año anterior actualmente el que efectúe el retiro en una primera instancia será quien lo reciba exento de impuestos. Sin embargo, hay que dejar en claro que la desproporcionalidad puede ser fiscalizada y sancionada si no se cuentan con los antecedentes que respalden dicha situación.

De acuerdo a lo presentado en el ejemplo se puede suponer que la empresa se acogió en el año comercial 2016 hasta Abril 2017 al pago de impuesto sustitutivo al FUT por ende no trae saldos de arrastre del FUT en el registro STUT, SAC y TEF.

La empresa puede ser fiscalizada bajo la nueva facultad del SII contenida en el Art. 14 letra A N°9 de LIR, debido a que la empresa está constituida por hermanos y el numeral expresa textualmente lo entendido por relacionado para esta facultad.

Los socios efectuaron retiros distintos a lo pactado en el pacto social, deben acreditar en caso de una fiscalización con argumentos comerciales el motivo de dicha diferencia, afirmando que los motivos no se relacionan al no pago de los impuestos finales a los cuales están obligados por ley.

Debido a que no existe una obligatoriedad civil ni tributaria en realizar retiros de parte de los socios, si así no lo establece el estatuto social. Los casos que se pueden presentar se supone que son al igual que en el caso anterior los siguientes:

- 1.- Socio A realiza un retiro mayor porcentaje establecido en el pacto social, debido a que realiza mayores tareas que el Socio B.
- 2.- Socio A tiene sueldo empresarial por ende no necesita realizar retiros de parte de la sociedad, dejando así que el Socio B realice retiros a voluntad.
- 3.- Socio B tiene participación en otras sociedades y decide no realizar retiros es este año comercial en esta empresa, dejando el fondo disponible para retiros del Socio A.
- 4.- Socio B tiene planeado realizar una inversión en bienes personales, por ende decide efectuar sus retiros dentro de 3 años para darlos como pie de la inversión.

Análisis General:

Al comprar ambos casos el RAI resulta con un a valor distinto, debido a que el caso 2 provenía de un régimen con sus rentas con tributación cumplida (renta atribuida).

Al tratar de ver el alcance de la nueva facultad se puede observar que no contempla a aquellos contribuyentes que se encuentren relacionados por afinidad, ya que, se entiende por

relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.

Debido a que no existe una obligatoriedad civil ni tributaria en realizar retiros de parte de los socios, pero siempre y cuando si así no lo establezca el estatuto social, será difícil de parte del SII poder ejecutar y sancionar a los contribuyentes.

VI.2 Conclusiones

Durante el desarrollo de este proyecto de tesis se presentó en una primera instancia el análisis respecto a la planificación tributaria antes de la aplicación de la norma general anti-elusiva, junto con las observaciones referentes a los retiros de utilidades tanto antes de reforma tributaria contenida en la Ley 20.780, luego con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y la Ley 20.899. Con el fin de continuar con la línea investigativa y en relación a el contexto actual se analizó la planificación tributaria con la norma anti-elusiva una vez entrada en vigor, además se revisaron los retiros de utilidades con la actual reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 para empresas Acogidas al Art. 14 A) de la LIR, a dichas empresas que son las cuales están afectadas por la nueva facultad entregada al Servicios de Impuestos Internos, en relación con el Art.14 A) N°9 LIR la cual igual fue analizada para efectos de esta tesis. Por otra parte, para efectos prácticos y para poder entregar un mayor razonamiento del cuestionamiento planteado, se presentaron casos prácticos basados en suposiciones, todo esto para poder entregar conclusiones generales respecto al tema en cuestión.

Y de acuerdo con todos los antecedentes entregados y estudiados a lo largo de esta de tesis la cual es resultado de meses de investigación, recopilación de información de diversas fuentes se dará respuesta a la interrogante que dio origen a este informe a partir del análisis de las normativas que contemplan tres escenarios distintos, basados en el estudio del antes de la aplicación de estas reformas tributarias, el durante las reformas tributarias que ya no se encuentran vigentes en algunos casos y el cambio desde la aplicación de la Ley 21.210.

¿Deben interpretarse como planificación tributaria los retiros considerados desproporcionados que no se ajustaban a lo indicado en pacto social, entre otros motivos, de acuerdo a la LIR y su actual modificación Ley 21.210 de 2020?, las respuestas y conclusiones encontradas para esta pregunta fueron variadas a lo largo de los capítulos pero a grosso modo se puede concluir que la ley por principio general no tiene un tratamiento retroactivo desde su entrada en vigor, sin embargo la ley también puede tener un efecto retroactivo siempre y cuando lo disponga expresamente dicha ley, por ende los hechos ocurridos con anterioridad a la publicación de la facultad contenida en el artículo 14 A) N°9 no deberían ser objeto de fiscalización aquellos contribuyentes que se acogieron al pago del Impuesto sustitutivo al FUT, ya que los tributos de dichos montos están enterados en arcas fiscales, si se llegase a fiscalizar por motivos de desproporción el SII debe comprobar que la información entregada por el contribuyente a través de las diversa declaraciones es maliciosamente falsa, sin embargo el servicio deberá reconocer la buena fé de los contribuyentes en todo momento hasta que acredite lo contrario.

Sin embargo, la normativa no presenta una fecha exacta para la aplicación de la nueva facultad con efecto retroactivo, sin embargo, en materia tributaria debe regirse por lo estipulado en el artículo 200 del Código Tributario presentado en los títulos anteriores.

Finalmente se puede acotar que la aplicación de esta nueva facultad será compleja en su aplicación, porque el SII deberá acreditar que la información es maliciosamente falsa y el contribuyente deberá entregar los antecedentes de respaldo del porqué de dicha situación, en ambos casos tanto para los hechos ocurridos recientemente como para los casos fiscalizados correspondiente a ejercicios anteriores, será un proceso engorroso para todos los involucrados y además al sancionarse a algún contribuyente por hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva normativa, tanto asesores como contribuyentes perderían la certeza jurídica de las acciones que en este momento son legales pero que en un futuro pueden ser sancionadas.

VII Capítulo V

VII.1 Trabajos citados

- Araya, D. (2017). *Planificación tributaria frente a la norma general antielusión y en especial la relación del abuso de formas jurídicas con el abuso del derecho*. Santiago.
- Bedecarratz, F. (2019). *Elusión y evasión tributaria: entre la vía contravencional y la penal*. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto ley 824 "Ley sobre impuesto a la renta"*. SANTIAGO.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley 830, Código Tributario*. Santiago.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2016). *Historia de la Ley 20.780*. Santiago.
- Calderón, P. (2016). *Fondo de utilidades tributables*. Santiago.
- Carey, J. (2020). *Retiros desproporcionados*. Santiago.
- Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile. (2011). *Reporte Tributario N°17*. Santiago.
- Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile. (2020). *Reporte Tributario N° 116*. Santiago.
- Circulo Verde. (2016). *Ley de simplificación del sistema de tributación a la renta y perfección de otras disposiciones legales*. Santiago.
- Congreso Nacional. (1956). *Código Civil*. Santiago.
- Deloitte. (2019). *Tax Alert N° 11*. Santiago.
- Hebles, A. (2017). *Planificación tributaria frente a la norma general antielusión y en especial la relación del abuso de formas jurídicas con el abuso del derecho*. Santiago.
- Rios, A. (2018). *"Planificación tributaria: un problema frente a las normas destinadas a evitar la elusión tributaria"*. Santiago.
- Saffie G, F. (2015). *Comentarios al mensaje N° 1436-363. Proyecto de ley de simplificación del sistema de impuesto a la renta*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2001). *Circular N°73 Imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del servicio de impuestos internos*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2005). *Ley contra la evasión tributaria: compromisos y cumplimientos en el ámbito de la administración tributaria interna*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Circular 65 "Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el código tributario por la ley n° 20.780, en materia de medidas anti elusión."*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Circular N°17 Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 dediciembre de 2015 y/o al 31 de diciembre de 2016*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2019). *Catálogo de Esquemas Tributarios*. Santiago.
- Servicio de Impuestos Internos. (2020). *Circular 44 Imparte instrucciones sobre Ley N°21.210, de 24 de febrero de 2020, que modifica los artículos 6° letra A) N° 2 y B), N° 4, 56; 26*

bis; 98 99, 100 bis, 111 bis y 165 del Código Tributario y artículo trigésimo tercero transitorio de la referida. Santiago.

Servicios de Impuestos Internos. (2016). *Circular 41 "Modificaciones introducidas por la ley n° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, introducidas a los artículos 26 bis y 100 bis del código". Santiago.*

Veloso, D., & Cifuentes, S. (2020). *Modernización Tributaria: Análisis de los principales cambios introducidos por Ley 21.210 de febrero de 2020 en relación a los Regímenes de Tributación vigentes al 31.12.2019. Concepción.*

Vergara, H. S. (2016). *Elementos jurídicos para la planificación tributaria. Santiago.*